المعرفة حق طبيعى لكل انسان

ان الجامعة المفتوحة ، وهى تنطلق من مبدإ ديمقراطيه التعليم واشتراكية الثقافة وضرورة القضاء على احتكار العلم والمعرفة ، واحد من القيود التى تعوق الرغبة فى مواصلة التحصيل العلمى وتنمية المهارات والقدرات العلمية والعملية ، اذ تضع هذا الكتاب بين يدى القارىء ، لتأمل ان يحقق هدف التعليم عن بعد وأن يصبح كتاب التعليم المفتوح ، فى المستقبل القريب ، هو المرجع وهو المرشد وهو المكتبة التى تزور كل بيت ..

ولايخفى على احد ان تحقيق الاهداف سالفة الذكر ليست امرا سهلا ولكنها ممكنة التحقيق ، اذ يجب ان يتميز الكتاب بوضوح الحقائق وسهولة فهمها على الرغم من عمق الفكرة ، وبان يكون سلس الأسلوب وشموليا فى عرضه للمادة وفى تناول جوانبها المختلفة بحيث يصبح هو الاستاذ والمكتبة فى آن واحد .

وحتى نحقق هذه الغاية نرجو ان يجد القارىء فى هذا الكتاب مايعينه على مواصلة مسيرته التعليمية وتحقيق أهدافه وطموحاته .

والله نسأل ان يوفق الجميع ....

«الجامعة المفتوحة»

☎ 602316 تيلكس 20039 ص ب 13375 طرابلس الجماهيرية العظمى

مقدمة عامة

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمــة عامــة

ان المشاكل التى تثيرها الدولة ليست فقط مشاكل نظرية كما يلاحظ عند دراسة مادة النظم السياسيـة . ولكنها ايضـاً مشاكـل واقع يعـاش . ولعل اهم هذه المشاكل ما تعلق بالنقود . وعليه فان دراسة النظم المالية للدولة تمثل تكملة لدراسة نظمها السيـاسة . بـل من الناحيـة العملية تختلط المجمـوعتان بشكـل يصعب معه التمييز بينهما ففكرة الديمقرطية والضريبة وفكرة البرلمان والميزانية قد نمت وتأثرت ببعضها البعض[1] .

ان الصـورة الاولى التى يضعهـا الافـراد للدولـة هي انها مؤسسـة تقـدم خـدمات للمـواطنين المقيمـين على اقليمهـا . هذه الخـدمات تتطلب حصول الـدولة عـلى اموال لـلانفاق منهـا ، ونظراً لان القسم الاكـبر من هذه الامـوال يتكون من حصيلة الضرائب فانه لوحظ وبحق انه « لايوجد فى القوانين ما يثير اهتمام المواطنين افراداً أو جماعات اكـثر من القوانـين الضريبية وذلـك لعلاقتهـا بحياتهم المعاشيـة ، أى بمقدار مـا يبقى لهم من دخول بعـد احتساب الضريبـة وتسديدها »[2] .

والحقيقة ان علم المالية العامة هو احد المواضيع على الحدود بين القـانون والاقتصاد والسياسة ، ولذلـك وجب علينا تعـريف هذا العلم اولاً ثم دراسـة علاقته بغيره من العلوم الاجتماعية .

1-Duverger Maurice – Finances Publiques. P.U.F Paris 8 eme ed 1975 P 5.

2 ـ خالد الشاوى ـ نظرية الضريبة والتشريع الضريبى الليبى ـ منشورات جامعة بنغازى . الطبعة الاولى 1975 ص أ من المقدمة .

اولاً التعريف بالمالية العامة

يمكن القول انه من اجل ضمان سير الدولة وقيامها باداء وظـائفها ، لابـد من وجـود نفقات : دفـع رواتب للموظفـين ، تسيير المـرافق العامـة ، توزيـع المساعدات ، تجهيز الجيش والشرطة . . الخ .

فكيف ستقوم الدولة بتغطية هذه المصروفات او النفقات ؟

ان الاجابة على هذا السؤال تشكل موضوع علم المالية العامة .

وهكذا فان اصطلاح المالية العامة يعبر عن النشاط المالى للدولـة ، الذى يتمثل فى انفاقهـا لما تحصـل عليه من ايـرادات بقطد اشبـاع الحاجـات العامـة للمجتمـع . واشباع الحـاجات العـامة يتحـدد بحسب ايديـولوجيـة المجتمـع ومستوى تقدمه الاقتصادى والاجتماعى ، ولهذا فان اغلب كتاب المـالية العـامة يتكلمون عن اختلاف بين المفهوم التقليدى للمالية العامة ومفهومها الحديث .

أ ـ المفهوم التقليدى للمالية العامة [المالية المحايدة] .

سـاد هذا المفهـوم فى القرنـين الماضيـين اى فـترة مـا يسمى « بـالـدولـة الحارسة » او دولة المذهب الحـر « او الدولـة المستهلكة » . وهى تلك التى كـان دورها يقتصر على توفير الامن الداخلى والدفاع الخارجى والعدالـة ، بالاضـافة الى القيام ببعض الاعمال العامة اللازمة للجماعة وهى ما يعرف بـالمرافق العـامة التقليـدية ، دون محـاولة التـأثير عـلى النشاط الاقتصـادى الذى كـان قائمـاً على قواعد المنافسة الحرة وقانون السوق .

وقد انعكست طبيعة هذه الدولة على النظام المالى فيهـا ، فكان عـلى هذا النظام ان يقتصر على الاغراض المالية وحدها ، اى ان يقتصر على الحصول على الايرادات العامة اللازمة لتغطية النفقات التقليدية ، وهى نفقات محدودة ، اى كان على المالية العامة ان تكون محايدة ، بمعنى الا تكون لها اغراض غير مالية من شأنها التأثير على النشاط الخاص .

وقد كانت الترجمة الفعلية لهذه الافكار من وجهة نظر مالية الدولة تقتضى من جهة الحد من ايرادات الدولة ، ومن جهة ثانية الحد من الانفاق العام .

فالضرائب يجب ان تفرض فى اضيق الحدود بحيث يكون لها اقل اثر ممكن على النظام الاقتصادى . ولاينبغى ان تهدف الدولة من وراء فرض الضرائب تحقيق أى غرض آخر سوى تغذية الخزينة العامة بالموارد اللازمة لتغطية الانفاق العام .

وبالمثل فان الانفاق العام ينبغى ان يكون ضيقاً الى اقصى حد حتى لايؤثر بصورة جوهرية ومحسوسة على هذا النظام الاقتصادى ، ومن ثم فانه يجب أن ينحصر فى مجال الخدمات العامة الاساسية التى لايتصور قيام الدولة بدونها كالامن والدفاع والعدالة .[1] .

هذا المفهوم التقليدى للمالية العامة نجده واضحاً فى بعض التعريفات التى اعطيت لها .

فجاستون جيز G.Jeze يرى « ان علم المالية العامة يقوم على فكرة معينة هى ان هناك نفقات عامة يتعين تغطيتها » .

اما دالتون فيعرفها بانها « دراسة كل من ايرادات ونفقات السلطات العامة وموازنة كل منها بالاخرى »[2] اى ان علم المالية العامة يجب ان يقتصر على دراسة الوسائل التى تحصل بها الدولة على الايرادات اللازمة لتغطية نفقاتها العامة ، كما يجب ان تكون هذه الايرادات محدودة بحيث لاتشكل عبئاً كبيراً على الاقتصاد الوطنى وان تكون هذه النفقات محدودة بحيث لاتزيد عما هو ضرورى لتسيير مرافق الدولة الاساسية . وهذا ما عبر عنه ليون ساى Leon SAy عندما قال) « ان الانفاق العام الامثل هو الاقل مقداراً وافضل الضرائب هى اكثرها انخفاضاً » .

1 - شريف رمسيس تكلا - الاسس الحديثة لعلم مالية الدولة - دار الفكر العربى 1978 - 1979 ص7 .
2 - يونس احمد البطريق - اقتصاديات المالية العامة - الدار الجامعية - 1985 ص11

ب - المفهوم الحديث لعلم المالية العامة :

ادى تطور دور الدولة والانتقال من فكرة الدولة الحارسة الى فكرة الدولة المتدخلة الى تطور مفهوم المالية العامة فى الدولة ، وبالتالى الى تطور نظرية النفقات العامة ، ونظرية الايرادات العامة ، ونظرية الميزانية العامة ، تطوراً يتفق مع هذا الدور الحديث . فلم يعد الغرض من النفقات العامة مقصوراً على الوضائف التقليدية ، بل أصبح يشمل ، بالاضافة الى ذلك ، التأثير فى حجم الدخل القومى ، وفى كيفية توزيعه بين الطبقات المختلفة ، بما يضمن ارتفاع مستوى معيشة الفئات ذات الدخول المحدودة . ولم تصبح نظرية الايرادات العامة مقصورة على تغطية النفقات العامة ، بل اصبحت تهدف ، بالاضافة الى ذلك ، الى تحقيق قدر من التقارب بين الدخول والثروات ، والى محاربة التضخم ، او الى تكوين احتياطى للميزانية .[1] .

ولم يصبح هدف الميزانية العامة هو ضمان التوازن المالى ، بل اصبحت تهدف الى تحقيق التوازن الاقتصادى والاجتماعى ، حتى ولو اقتضى الأمر الخروج على مبدأ توازن الميزانية . وبذلك اصبح مبرراً أن تلجأ الدولة الى القروض دون التمسك بمبرراتها التقليدية ، وهى تلك التى تتمثل فى تغطية النفقات غير العادية . كما اصبح مبرراً ان تلجأ الدولة الى الاصدار الجديد بغرض تمويل النفقات العادية ، او بغرض التخفيف من عبء الديون العامة .[2] .

وهكذا تم الانتقال من ما يسمى بالمالية المحايدة الى ما يسمى بالمالية الوظيفية (اى التى توظف لخدمة غايات الدولة الاقتصادية والاجتماعية) ، وذلك تبعاً للانتقال من الدولة الحارسة الى الدولة المتدخلة . وهكذا اتسع نطاق علم المالية العامة بحيث اصبح يشمل بالدراسة نشاط الدولة حينما تستخدم الادوات المالية كالنفقات والضرائب والرسوم والقروض العامة

1 - التضخم - يقصد به فى اللغة الزيادة والكبر . وهو مصطلح اقتصادى يعنى اختلال فى النظام الاقتصادى يتميز خاصة بارتفاع عام فى الاسعار ، ناتج عن زيادة القدرة الشرائية لمجموع المستهلكين (الدولة او الخواص « افراد شركات ») مقارنة بكمية الاموال والخدمات المعروضة فى السوق او المقدمة لهم .

2 - رفعت المحجوب - المالية العامة - دار النهضة العربية - ص31 .

والميزانية بقصد تحقيق المصلحة العامة للمجتمع وهذا ما يظهر من التعريفات الكثيرة التى اعطيت لعلم المالية العامة والتى اخترنا منها :

تعريف الدكتور رفعت المحجوب للمالية العامة بانها « العلم الذى يدرس النفقات العامة والايرادات العامة وتوجيهها بغرض تحقيق اغراض الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية »(1) .

وتعريف الدكتور يونس احمد البطريق للمالية العامة بانها : « العلم الذى يتناول النشاط المالى العام او نشاط الدولة الذى تستعين فيه بالادوات المالية من ايرادات ونفقات عامة بقصد تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لافراد المجتمع » .(2) فالمالية العامة اذاً هى العلم الذى يدرس النفقات العامة والوسائل التى تملكها الدولة للحصول على الايرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات وموازنتها ، واثار كل ذلك على الاقتصاد الوطنى .

وهكذا فان علم المالية العامة يهتم بدراسة المشاكل المتعلقة بتوجيه الموارد العامة وتخصيصها لاشباع الحاجات العامة للمجتمع .

ومجموع الحاجات العامة التى يتعين على الدولة اشباعها ، يمثل محور النشاط المالى والاقتصادى للدولة . هذا النشاط يتمثل فى قيام الدولة بالنفقات العامة لشراء السلع والخدمات التى تكفل هذا الاشباع ، اولشراء عناصر الانتاج اللازمة لشراء هذه السلع والخدمات .

ويتطلب القيام بالنفقات العامة حصول الدولة على ايرادات عامة بالقدر الكافى لتغطية هذه النفقات ، هذه الايرادات العامة تأخذ اشكالا مختلفة اهمها : الضرائب ، الرسوم ، ايراد املاك الدولة ، القروض العامة .... الخ .

1 - رفعت المحجوب - المالية العامة - ص23 .
2 - يونس احمد البطريق - اقتصاديات المالية العامة - ص20 .

ومقابلة النفقات العامة بالايرادات العامة يقتضى من الدولة أن تضع برنامجاً محدداً يوضع لفترة زمنية مستقبلة عادة ما تكون سنة . هذا البرنامج يسمى بالميزانية العامة .

والخلاصة ان النفقات العامة والايرادات العامة والميزانية العامة تكون الموضوعات الثلاث الرئيسية لعلم المالية العامة .

ولكن قبل تناول هذه الموضوعات بالبحث علينا ان نوضح بايجاز علاقة المالية العامة بغيرها من العلوم الاجتماعية .

ثانيا : العلاقة بين المالية العامة وغيرها من العلوم الاجتماعية

يعتبر علم المالية العامة من العلوم الاجتماعية لانه يرتبط بوجود جماعة منظمة تخضع لاشراف سلطة عامة موكول اليها القيام باشباع الحاجات الضرورية لحياة الجماعة . وهذا ما جعل المالية العامة وثيقة الصلة بعدد كبير من العلوم الاجتماعية لعل اهمها القانون والعلوم السياسية والاقتصاد .

أ ـ العلاقة بين المالية العامة والقانون :

ترتبط المالية العامة بعلاقة وثيقة بالقانون . ذلك ان اغلب القواعد المالية تصب فى قالب تشريعى . . فكما سنرى لاتفرض الضرائب الا بقانون ، كما لاتعقد القروض الا استنادا الى قانون وكذلك لايتم اعتماد الميزانية العامة للدولة الا بقانون . وغالباً ما تنص الدساتير على هذه القواعد . وهكذا فان لموضوعات المالية العامة جانب قانونى مهم هو الذى يكون ما يسمى بالتشريع المالى والذى يضم مجموعة القوانين واللوائح التى تعين القواعد المالية المطبقة فى دولة معينة .

وتتأكد هذه العلاقة من حيث الهدف الذى يسعى اليه كل منها . فاذا كان القانون يسعى لتحقيق العدالة بمفهومها العام ومحاولة التوفيق بين مصالح

1 - انظر فى العلاقة بين القانون والمالية العامة TROTABAS (L) Finances Publiques. 1969 PP3 -5

الافراد وصالح المجتمع ، فان المالية العامة تهدف لتحقيق العدالة فى توزيع الاعباء العامة على مجموع افراد المجتمع ، وكذلك تسعى لتقريب مستويات دخولهم بما يحقق العدالة الاجتماعية والاقتصادية الحقيقة .

هذه العلاقة الوثيقة جعلت الكثيرين يعتبرون المالية العامة فرعا من فروع القانون العام ، ولذلك فان علاقتها بالقانون الدستورى والنظم السياسية من جهة والقانون الادارى من جهة اخرى تعتبر علاقة وثيقة . فالمالية العامة هى باختصار مالية الاشخاص العامة اى الدولة اساساً وغيرها من الاشخاص المحلية او المرفقية والتى يهتم القانون العام بدراستها .

ب ـ المالية العامة والعلوم السياسية :

تهتم العلوم السياسية بدراسة نظم الحكم وعلاقة السلطات العامة ببعضها البعض وعلاقتها بالافراد . ولما كان علم المالية يبحث كما قلنا فى كيفية تمويل نفقات الخدمات المقدمة من هذه السلطات ، فانه من الطبيعى ان تنشأ بين العلمين روابط عديدة يضاف الى ذلك أن للاوضاع الدستورية والادارية فى بلد معين اثرها فى ماليتها العامة . فالنفقات والايرادات العامة تختلف بحسب ما اذا كانت الدولة استبدادية او ديمقراطية ، موحدة او مركبة ، ذات نظام ادارى مركزى أو لامركزى . ذات نظام راسمالى او اشتراكى . فتحديد الخدمات التى تقوم الدولة بتقديمها يعتمد فى الدرجة الاولى على المذهب السياسى والاقتصادى السائد فيها .

فالنفقات العامة تقتصر مثلاً فى الدول الراسمالية على ماهو ضرورى للمحافظة على كيان الدولة (دفاع ـ امن داخلى ـ عدالة) اما فى الدول الاخذه بنظام التدخل فان حجم النفقات العامة يزداد بازدياد دور الدولة .

وكما يؤثر النظام السياسى على النظام المالى فانه يتأثر به ايضاً وكثير من الاصلاحات والتطورات السياسية حصلت لاسباب وبدوافع مالية . ففى القرون الوسطى كان الملوك فى بريطانيا يدعون البرلمان ، وفى فرنسا يدعون ممثلى الشعب ، من أجل مساعدة الملوك فى ايجاد الايرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة ، وهكذا نشأ حق الشعوب فى ضرورة الحصول على موافقتها فى فرض الضرائب . وهكذا ساهمت المالية العامة فى نشأة المؤسسات الديمقراطية الحديثة .[1]

1 ـ محمد فاضل شكرى ـ محاضرات فى المالية العامة ـ مذكرات على الآلة الكاتبة كلية الحقوق بنغازى ـ 1972 ـ 1973 ص10

والكثير من التورات حصلت اما بسبب الاضطرابات المالية واما بسبب الضرائب المرهقة التى يفرضها الحكام على الناس . واذا اختل النظام المالى فى دولة ضعيفة فقد يؤدى ذلك الى فقدانها لاستقلالها السياسى كما حصل لمصر وتونس فى نهاية القرن الماضى او لاستقلالها الاقتصادى كما هو حاصل اليوم فى دول كثيرة بسبب تفاقم ازمة الديون العالمية .

هذا ويعتبر وضع ميزانية الدولة عملاً سياسياً فى الدرجة الاولى ، لأن الحكومة تترجم سياستها عن طريق الاعتمادات التى تدرجها فى الميزانية ، فيتضح منها ان كانت تميل الى زيادة التسليح أو الاقلال منه او الى تشجيع قطاع معين او الحد منه . .

المالية العامة والاقتصاد (او المالية العامة والمالية الخاصة)

يهتم علم الاقتصاد بدراسة مشكلة الندرة على المستوى الفردى ، والبحث فى كيفية استغلال الموارد المحدودة لاشباع الحاجات الانسانية . ولما كان علم المالية يهتم ايضاً بدراسة الموارد العامة وتوجيهها التوجيه السليم من اجل اشباع الحاجات العامة فان العلاقة بين العلمين وثيقة . فموضوع الدراسة فى كل منهما يكاد يطابق الاخر . كما ان المالية العامة قد استفادت كثيراً من النظريات الاقتصادية . من ذلك ان فكرة الضريبة التصاعدية تستند الى نظرية المنفعة الحدية وهى نظرية اقتصادية معروفة . كما ان دراسة مرونة العرض والطلب على سلعة ما يجب ان يسبق فرض اى رسم على استهلاك السلعة . فالالمام بمبادىء الاقتصاد اذن شرط أساسى لتفهم موضوعات المالية العامة .[1]

وبالاضافة الى ذلك فان العلاقة بين المالية العامة والاقتصاد هى علاقة تبادلية . فالمالية العامة تؤثر فى الاقتصاد ، كما يؤثر الاقتصاد فى المالية . والامثلة على ذلك كثيرة .

فمالية الدولة تتوقف حالتها على الاوضاع الاقتصادية . فحصيلة الايرادات العامة تتوقف على الدخل القومى ، فكلما زاد هذا الدخل زادت ايرادات الدولة . وبالمثل فان الاوضاع الاقتصادية كثيراً ما تتوقف على الحالة

١ ـ عبد المنعم فورى ـ المالية العامة والسياسة المالية ـ دار النهضة العربية ـ بيروت ـ ص15

المالية ، فاختلال الميزانية على سبيل المثال من شأنه التأثير على الحالة الاقتصادية وكثيراً ما يؤدى تمويل عجز الميزانية بواسطة الاصدار النقدى الى ارتفاع مستوى الاسعار وظهور موجة تضخمية .[1]

وبالرغم من العلاقة الوثيقة بين المالية العامة والاقتصاد ، فانه توجد بعض الفروق بين نشاط الافراد ونشاط الدولة الاقتصادى او بين ما يسمى بالمالية الخاصة والمالية العامة ، ولعل هذه الفروق هى التى جعلت الدراسات المالية تنفصل عن الدراسات الاقتصادية . واهم هذه الفروق :

1 ـ يحدد دخل الفرد مقدار نفقاته ، بينما نجد ان انفاق السلطات العامة هو الذى يحدد مقدار ما يجب ان تحصل عليه من ايرادات لتغطيتها . ويبدوهذا الفارق منطقيا فدخول الافراد محدودة بخلاف دخل الدولة . فالفرد لايستطيع زيادة دخله الا فى حدود ضيقة بينما تستطيع الدولة دائماً زيادة ايراداتها فهى تستطيع بما لها من سيادة وسلطان ان تزيد فى اسعار الضرائب المفروضة او ان تفرض ضرائب جديدة كما يمكنها ان تلجأ للقروض او الاصدار النقدى لتمويل نفقاتها .[2]

والحقيقة ان هذا الفارق ليس صحيحاً الا فى حدود ضيقة . فالفرد من جهة قادر على زيادة موارده اما بالبحث عن أعمال اضافية تزيد من دخله او بالاقتراض من الغير ، والدولة من جهة اخرى لايمكنها زيادة دخلها بغير حدود اذ لايمكنها التمادى فى فرض الضرائب الا بنسبة معقولة من الدخل القومى ، بحيث لاتعرقل الانتاج او تحد من الادخار ، وعقد القروض ليس بالامر السهل او المضمون ، اما الاصدار النقدى فقد تكون عواقبه الاقتصادية وخيمة .[3]

2 ـ تختلف المالية العامة عن المالية الخاصة من حيث الحجم والكمية . ففى الحياة الخاصة تتعلق الامور المالية التى تأخذ اهتمام الافراد بعشرات او مئات الدينارات ، ولاتصل هذه المبالغ الى مئات الآلاف الا فى عالم الاعمال والتجارة ، اما فى المالية العامة فان الارقام المعتادة هى الملايين والمليارات[4] .

---

1 ـ شريف رمسيس تكلا ـ الاسس الحديثة لعلم مالية الدولة ـ ص20 .

2 ـ محمود رياض عطية ـ موجز فى المالية العامة ، دار المعارف ـ القاهرة 1960 ص9 .

3 ـ نجيب يوسف ـ علم المالية العامة والتشريع المالى . ص25 كذلك ـ احمد جامع ـ فن المالية العامة ـ 1975 ص29 ـ 33 .

4 ـ هذه المقارنة لاتصدق الا فى اطار دولة واحدة اى بين دخول الافرد او المؤسسات الخاصة وايرادات الدولة التابعين لها . فلايمكن مثلا ان نقارن بين دخل شركة اكسون الامريكية للنفط وميزانية دولة صغيرة كالنيجر او المالى ولكننا نقارنها بالميزانية الامريكية . ذلك ان بعض الشركات الكبرى وخاصة المتعددة الجنسيات تتحصل على دخول تزيد بكثير عن الايرادات العامة التى تحصل عليها كثير من الدول الصغرى او حتى المتوسطة

فالمالية العامة ترتبط بأحجام ليس لها مثيل فى الحياة الخاصة غير ان الاختلاف فى وحدة الحساب بين الاثنين لايعنى فقط اختلافاً فى الحجم ، فعندما يرغب الفرد فى منع الناس من المرور الى حقله فهو يفكر باقامة سياج او سور وباب ، اما الدولة فهى عندما ترغب فى حماية حدودها فانما تفكر بحائط الصين او خط ماجينو ،[1] او تركيب شبكة رادارات .

وكذلك عندما يفكر الفرد فى توصيل الكهرباء الى بيته فان تفكيره لن يتعدى بعض الاسلاك والمصابيح والعداد ، اما بالنسبة للدولة فان الكهرباء معناها محطات للطاقة (بخارية اوذرية . .) سدود . . الخ ـ وهكذا فان الاختلاف فى الكميات عندما يأخذ اتساعاً مهماً فانه يعنى اختلافاً فى عرض المشكلة المالية وفى كيفية حلها .

3 ـ ويظهر الخلاف اكثر وضوحاً بين المالية العامة والمالية الخاصة فى الوسائل التى تستعمل فى تدبير الشئون المالية .

فالدولة تلجأ عادة الى استخدام مالها من سلطة الامر والنهى والاكراه المتفرعة من حقها فى السيادة ، ويتمثل ذلك فى حق الدولة الذى لاينازعها فيه أحد فى فرض الضرائب .

اما النشاط الخاص فلا يتمتع بسلطة الجبر والاكراه ، والمعتاد ان الافراد والهيئات الخاصة يلجأون الى التعاقد فى تنظيم شئوونهم المالية .

غير ان الدولة فى بعض الاحيان قد تتنازل عن حقها فى استعمال سلطة الامر والجبر وتخضع نشاطها الى احكام القانون الخاص الذى يقوم على اساس المساواة بين المتعاملين .. ومن ناحية اخرى فقد تكون للنشاط الخاص فى بعض الاحيان قوة اقتصادية تمكنه من فرض ارادته على الجمهور ويحصل هذا عندما يتمتع النشاط الخاص باحتكار قانونى أو فعلى .[2]

4 ـ اخيراً فان الفرد يسعى من خلال نشاطه الاقتصادى الى تحقيق الربح بينما تسعى الدولة لتحقيق المنفعة القصوى للمجتمع بغض النظر عن تحقيق أية ارباح وبمعنى اخر فان الباعث على اقدام الافراد على العمل هو ما يتوقعونه من

---

1 ـ ماجنيو اندريه MAGinoT Andre ، رجل سياسة فرنسى ولد فى باريس سنة 1877 وتوفى فى سنة 1932 ، عمل وزيراً للحرب فى فترتين الاولى 1922 ـ 1924 والثانية 1929 ـ 1932م وقد اعطى اسمه لخط التحصينات الذى بنى على الحدود الشمالية الشرقية الفرنسية بين سنتى 1927 ـ 1936 والذى استطاع الالمان تجاوزه بعد احتلالهم هولندا وبلجيكا

2 ـ محمد فاضل شكرى ـ محاضرات المالية العامة . ص4

فائدة او ربح مادى اما الدولة فانها لاتبحث عن الربح المادى ، بقدر ما تسعى عن طريق مرافقها العامة الى اشباع الحاجات الجماعية لافراد المجتمع .

وهذا الفارق يعد بدون شك اكثر الفروق دقة ، اذ ان دافع الربح هو المميز الحقيقى بين نشاط الفرد ونشاط الدولة ، بل هو يمثل فى نظر الكثيرين الحد الفاصل بين الاقتصاد الخاص والاقتصاد العام .

ويتضح لنا من كل ما سبق ، انه رغم وجود بعض الخلافات بين كل من المالية العامة والمالية الخاصة ، فان هذا لايعنى انفصالهما التام ، ولايجعل من البديهى فصل الدراسات المالية عن الدراسات الاقتصادية ، فربط هذه الدراسات سيعود بالنفع على علم المالية العامة اذ سيدعو الاقتصاديين الى الاهتمام بصورة أفضل بالاقتصاد العام ، وبكيفية تطويره حتى تصبح الدولة اكثر قدرة على استخدام الموارد العامة فى تحقيق اقصى قدر من النفع العام لمواطنيها .[1]

خطة الدراسة :

لاحظنا عند تعريفنا للمالية العامة ، ان هذا العلم يهتم خاصة بدراسة كل من النفقات العامة والايرادات العامة والموازنة بينهما . وانسجاماً مع ذلك فاننا سنقوم بدراسة هذه الموضوعات الثلاثة كل فى قسم مستقل وعلى ذلك ينقسم هذا الكتاب الى الاقسام التالية :

القسم الاول : النفقات العامة
القسم الثانى : الايرادات العامة
القسم الثالث : الميزانية العامة

---

1 ـ شريف رمسيس تكلا ـ الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة ص23 ـ 24

القسم الاول النفقات العامة

تدفع الدولة راتب الى موظف فى امانة الصحة ، وتدفع اموالاً الى متعهد او شركة قامت ببناء محطة للكهرباء ، وتمنح مساعدة مالية الى مصدر ، وراتباً او معاشاً تقاعدياً الى مجاهد ، وتوزع اعانات على المنكوبين او المتضررين من زلزال او فيضان ، وتشترى سلاحاً من دولة اجنبية ، وتتحمل نفقات تجديد مصنع او طريق عام او ميناء . . الخ فى كل هذه الحالات توجد نفقات عامة ، اى خروج مبالغ نقدية من خزينة الدولة ، وصرفها من اجل اشباع الحاجات العامة للمجتمع . الا ان هذه النفقات تختلف من حيث طبيعتها واثارها . فبعضها يمثل تدخلاً اقتصادياً كمنح الاعانة للمصدر ، وبعضها الاخر لايمثل اى تدخل كدفع راتب الى موظف . كما ان بعضها الاخر يمثل استثماراً منتجاً يدر على الدولة دخلاً فى المستقبل كبناء محطة للكهرباء بسبب ما تنتجه من طاقة تبيعها الدولة للمستهلكين . بينما لايمثل شراء السلاح اى استثمار منتج وان كان يساهم بشكل غير مباشر فى زيادة الانتاج بسبب ما يوفره من امن وطمأنينة للمواطنين .

ان هذا التنوع فى النفقات العامة يعكس دور الدولة وتطوره ، فانتقال الدولة من الدولة الحارسة الى الدولة المتدخلة ثم الى الدولة المنتجة قد ادى الى تطور نظرية النفقات العامة تطوراً مهما ، وذلك تحت تأثير بعض الاعتبارات اهمها :

1 ـ اتساع نطاق النفقات العامة بحيث اصبحت تشكل نسبة هامة من الدخل القومى ، نسبة لاتتوقف على الزيادة .

2 ـ تعدد اغراض النفقات العامة ، فلم تعد تلك الاغراض مقصورة على تمويل وظائف الدولة ، بل اصبحت بالاضافة الى ذلك اداة من ادوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية ، بل اهمها على الاطلاق فى البلاد الاشتراكية والبلاد النامية .

3 ـ ان غرض الايرادات العامة لم يعد مقصوراً على النطاق المالى وحده ، اى لم يعد مقصوراً على تغطية النفقات العامة ، بل امتد الى النطاقين الاقتصادى

والاجتماعى . وبذلك لم تعد نظرية النفقات العامة المحور الوحيد لنظرية الايرادات العامة ، ولم يعد بالتالى هذا التطور المالى يسمح بالابقاء على قاعدة اولوية النفقات العامة ولابالاصرار على « مبدأ توازن الميزانية » كهدف فى ذاته .[1]

ودراستنا للنفقات العامة تتضمن تناول الموضوعات التالية :

الفصل الاول / التعريف بالنفقات العامة
الفصل الثانى / تقسيمات النفقات العامة
الفصل الثالث / حجم الانفاق العام وكيفية ترشيده

الفصل الاول : التعريف بالنفقات العامة

جرى اغلب كتاب المالية العامة على تعريف النفقة العامة بانها مبلغ نقدى يقوم بانفاقه شخص عام بقصد تحقيق نفع عام .

ويتبين من هذا التعريف ضرورة توافر ثلاثة اركان او عناصر لكى نكون امام نفقة عامة :

اولاً : النفقة العامة مبلغ نقدي.
ثانياً : النفقة العامة يقوم بها شخص عام.
ثالثاً : النفقة العامة يقصد بها تحقيق النفع العام.

اولا : النفقة العامة مبلغ نقدى

تقوم الدولة وغيرها من الاشخاص العامة بالانفاق من أجل اشباع الحاجات العامة ، فهى تنفق اولاً من أجل الحصول على السلع والخدمات اللازمة لتسيير المرافق العامة ، وهى تنفق لشراء ما يلزمها من الاموال الانتاجية للقيام بالمشروعات الاستثمارية التى تتولاها ، وهى تنفق اخيراً ، لمنح المساعدات والاعانات الاجتماعية وغيرها .

1 - رفعت المحجوب - المالية العامة - مرجع سبق ذكره ص35 - 36 . وكذلك السيد عبد المولى - المالية العامة ص62

كل هذه النفقات وغيرها يجب ان تتخذ الشكل النقدى حتى يمكن القول بوجود نفقة عامة .

وعلى ذلك فان حصول الدولة على موارد انتاجية او خدمات دون أن تدفع لها ثمنا لا يعد من قبيل النفقة العامة مثلما يحدث فى حالات السخرة او الاستيلاء على بعض الممتلكات دون تعويض . وليس من قبيل هذه النفقات ايضاً ما تقدمه الدولة من مساعدات غير نقدية لبعض العاملين مثل السكن المجانى او ماتمنحه من اعفاء ضريبى ، او ما تقدمه الدولة من مزايا شرفية كمنح الالقاب او الاوسمة . وقد نشأ هذا الركن من اركان النفقة العامة نتيجة تطور طويل . فقد كانت الدولة تميل فى الماضى الى الحصول على بعض مستلزماتها فى صورة عينية عن طريق مصادرة جزء من ممتلكات الافراد او تسخيرهم للعمل لحسابها بدون اجر . ثم لم تلبث ان تخلت عن هذا الاسلوب لمجافاته لمبادىء الديمقراطية ولاعتراض الأفراد المتزايد عليه ، الا انها استمرت فى اداء بعض التزاماتها فى صورة عينية ومثال ذلك تقديم المزايا العينية للعاملين فيها كمنحهم سكناً مجانياً ، ثم انتهى الامر بمعظم الدول الى استبعاد الاسلوب العينى تماماً نظراً لعدم ملاءمته لمقتضيات العصر ولاهداره أحياناً لمبادىء العدالة فى توزيع الاعباء العامة[1] .

فمن ناحية أولى ، اذى تطور النظام الاقتصادى من الاقتصاد العيني الى الاقتصاد النقدى الى ذيوع استعمال النقود لشراء السلع والخدمات بدلاً من الحصول عليها عن طريق المقايضة . ومما دعم هذا الاتجاه تزايد الاهتمام بمراقبة الانفاق العام ، اذ من المعروف ان الرقابة كثيراً ما تتعذر عند اتباع اسلوب الانفاق العينى نظراً لصعوبة تقييم هذا الانفاق .

ومن ناحية ثانية ، فان منح المزايا العينية قد يؤدى لاهدار اعتبارات العدالة فى توزيع الاعباء العامة بين الافراد ، ذلك ان الدولة قد تراعى هذه الاعتبارات عند دفع وتحصيل الضرائب ، ثم تعود فتهدرها عن طريق منح البعض مزايا معينة تؤدى لتخفيف مقدار مساهمتهم فى تحمل الاعباء العامة .[2] .

1 - شريف رمسيس تكلا - الاسس الحديثة لعلم مالية الدولة - ص29
2 - السيد عبد المولى - المالية العامة ص56

هذا وقد ترتب على التجاء الدولة الى الانفاق النقدى دون غيره ، الى ازدياد حجم النفقات العامة ، وبالتالى حجم الضرائب وغيرها من الاعباء العامة ، بالاضافة الى توزيع اعدل لهذه الاعباء .

ثانياً : النفقة العامة يقوم بها شخص عام

اعتمد الفكر المالى فى التفرقة بين النفقة العامة والنفقة الخاصة على معيارين ، احدهما قانونى والثانى وظيفى .

أ ـ المعيار القانونى :

يأخذ بهذا المعيار الماليون التقليديون الذين يرون ان الذى يعطى النفقة العامة طابعها العام هو الوضع القانونى للمنفق ، وما اذا كان شخصاً او هيئة عامة . فالنفقات العامة وفقاً لهذا المعيار هى نفقات الاشخاص المعنوية العامة اى اشخاص القانون العام .

والشخص العام قد يكون الدولة او احدى هيئاتها او مؤسساتها العامة ذات الشخصية المعنوية ، وقد يكون الولايات فى الدولة الاتحادية ، وقد يكون شخصاً عاماً محلياً كالبلديات . وبعكس ذلك يعتبر هذا الركن منتفياً متى صدر الانفاق من الافراد او الاشخاص المعنوية الخاصة كالشركات او الجمعيات . حتى ولوكان هدفها تحقيق النفع العام . فلو قام شخص ببناء مدرسة او مستشفى وتبع ذلك باهدائها للدولة فان انفاقه لايعتبر عاماً .

وعلى ذلك فالطبيعة القانونية للجهة التى تقوم بالانفاق هى التى تحدد طبيعة النفقة ، وما اذا كانت عامة او خاصة ، ويستند هذا المعيار الى اختلاف طبيعة نشاط اشخاص القانون العام عن طبيعة نشاط اشخاص القانون الخاص . سواء من حيث الهدف او الوسائل المستعملة . فبينما يسعى النشاط العام لتحقيق المنفعة العامة واشباع الحاجات الجماعية العامة ، يسعى النشاط الخاص فى الدرجة الاولى لتحقيق المصالح الخاصة واشباع الحاجات الفردية ، واما لاختلاف طبيعة الاجراءات والوسائل التى يستخدمها كل منهما ، فبينما يعتمد الاول اساساً على الاوامر او القرارات الادارية (عمل من جانب واحد (Acte unilaterale) نتيجة لما تتمتع به الهيئات العامة من سلطة آمرة (Pouvoirde commandement) يلجأ اشخاص القانون الخاص عادة الى طريق التعاقد La FORME Contractulle ، بالرغم من تفاوت المراكز الاقتصادية والاجتماعية

لاطراف هذا التعاقد[1] وايا كان الامر فان هذا الاختلاف بين طبيعة النشاط العام وطبيعة النشاط الخاص يرتكز اساساً على فكرة الدولة الحرة او الحارسة التى كانت تنادى بقصر نشاط الدولة على بعض الاعمال المحدودة والتى تتعارض طبيعتها مع امكان تركها الى النشاط الخاص . وما عدا ذلك يعهد بامره الى هذا النشاط الاخير .

ومع تطور دور الدولة من « الدولة الحارسة » الى « الدولة المتدخلة » ثم الى « الدولة المنتجة » لم يعد دور الدولة مقصوراً على تلك الدوائر الضيقة التى تتميز عن دائرة النشاط الخاص ، بل امتد هذا الدور ليشمل كثيراً من الاعمال التى تدخل تقليدياً فى نشاط الاشخاص الخاصة كاعمال الانتاج والتوزيع ، وهكذا بداءت الدول فى القيام باعمال النقل والمواصلات ، والزراعة والصناعة والبنوك .

ومن ناحية اخرى ، وجدت فى كثير من الدول مشروعات مختلفة ليست هى بالعامة وليس هى بالخاصة . كشركات الاقتصاد المختلط والمشروعات الخاصة ذات المنفعة العامة . كما اعطيت لبعض هذه المشروعات شبه الخاصة سلطات لاتختلف من حيث طبيعتها عن السلطات التى يتمتع بها اشخاص القانون العام ، مما اوجد فروقاً جوهرية بين طبيعة نشاط مثل هذه المشروعات وغيرها من المشروعات الخاصة العادية ، وبالتالى قرب بينها وبين الاشخاص العامة .

وامام هذا التطور لاحظ بعض الكتاب عدم كفاية الاعتماد على المعيار القانونى ، وذلك نظراً لانهيار الاساس الذى بنى عليه وهو القائم على اختلاف طبيعة النشاط العام عن نشاط الاشخاص الخاصة . واقترحوا لذلك معيارا آخر اسموه المعيار الوظيفى .

ب ـ المعيار الوظيفى :

وهو يعتمد كاساس للتفرقة بين النفقة العامة والنفقة الخاصة على طبيعة الوظيفة التى تدفع من اجلها النفقة وليس على اساس الطبيعة القانونية لمن يقوم بعملية الانفاق .

---

1 - يونس احمد البطريق - اقتصاديات المالية العامة ، ص46 - 47 .

ووفقا لهذا المعيار لا تعتبر كل النفقات التى تصدر عن اشخاص القانون العام نفقات عامة . بل تقتصر على تلك النفقات التى تقوم بها الدولة نتيجة لما تتمتع به من سيادة . أما النفقات التى تقوم بها الاشخاص العامة فى نفس الظروف التى يعمل فيها القطاع الخاص فانها تعتبر نفقات خاصة . وعلى العكس من ذلك تعتبر نفقات عامة تلك التى تقوم بها الاشخاص الخاصة او المختلطة التى منحتها الدولة حق استخدام سلطاتها الآمرة . وهو مايعنى ان بعض مايعتبر نفقات عامة تبعا لهذا المعيار ، قد لا يصدر عن جهات عامة ، بل يصدر من هيئات خاصة او مختلطة تتمتع بسلطات سيادية منحتها لها الدولة .

ويعتقد البعض عدم صحة هذا الراى[1] . ذلك انه سوف يبعد عن نطاق النفقات العامة الجزء الاكبر منها ، والتى تقوم بها الدولة اشباعا للحاجات العامة ، والتى استجدت على أثر تطور دور الدولة من الدولة الحارسة الى الدولة المتدخلة ثم الى الدولة المنتجة . هذه الوظائف الجديدة التى تقوم بها الدولة على اثر تطورها ، أهم وأخطر اثارا على حياة المجتمع الاقتصادية والاجتماعية من تلك الوظائف التقليدية التى اقتصرت عليها «الدولة الحارسة» ، ومن ثم فانه سوف يترتب على الاخذ بهذا المعيار عدم امكان قياس مدى مساهمة الدولة وغيرها من الهيئات العامة فى الاقتصاد الوطنى ، وعلى وجه الخصوص عدم امكان معرفة الدور الذى يقوم به «القطاع العام» فى الحياة الاقتصادية للجماعة ، ونتيجة لذلك فان كثيرا من الكتاب يرى ضرورة الاخذ بتعريف واسع للنفقة العامة بحيث يشمل جميع النفقات التى تقوم بها الدولة وكافة الهيئات العامة الوطنية والمحلية والمؤسسات العامة والمشروعات العامة . او حتى شركات الاقتصاد المختلط متى كانت الدولة هى التى تسيطر عليها وتتحكم فى توجيه ادارتها طبقا للقوانين المعمول بها .

ثالثا : النفقة العامة يقصد بها تحقيق النفع العام :

يجب ان تستهدف النفقة العامة اشباع حاجة عامة بقصد تحقيق منفعة عامة يستفيد منها مجموع المواطنين ، وليس فردا معينا بالذات أو فئة معينة ،

---

(1) ـ السيد عبد المولى ـ المالية العامة ـ ص 58 .

وبحيث لا يعد من قبيل النفقة العامة قيام الدولة او احدى هيئاتها العامة بانفاق مبالغ نقدية فى سبيل اشباع حاجات فردية تحقق منافع شخصية . ويقوم هذا الركن على فكرتين اساسيتين :

أ ـ ان المبرر الوحيد للنفقات العامة هو وجود حاجة عامة تتولى الدولة او غيرها من الاشخاص العامة اشباعها نيابة عن الافراد ، ومن ثم يلزم ان يكون الغرض من النفقة العامة هو تحقيق نفع عام يتمثل فى اشباع حاجة عامة .

ب ـ ان مصروفات الاشخاص العامة يتم تمويلها عادة من الضرائب والرسوم ، التى تحصل من المواطنين وفقا لمبادىء معينة ، يفترض مراعاتها للعدالة فى توزيع الاعباء العامة (مبدأ المساواة بين المواطنين فى تحمل الاعباء العامة ـ المساواة فى تحمل عبء الضرائب) .

ومن المحقق ان هذه العدالة لن تتحقق اذا ماانفقت حصيلة الضرائب مثلاً فى تحقيق منافع خاصة لبعض الافراد أو الفئات الاجتماعية دون غيرهم . وعليه يجب على الاشخاص العامة ان تنفق اموالها على نحو يحقق الصالح العام فمثلما يتحمل الجميع اعباء الانفاق العام ينبغى ان يستفيد الجميع ايضا من منافعه .

والواقع ان الفكرة القائلة بضرورة قصر النفقات العامة على مايحقق النفع العام فكرة حديثة نسبيا ، ذلك ان الاسس التى تقوم عليها والتى اشرنا اليها حالا هى اسس حديثة . ففى الملكيات القديمة كان هناك خلط بين نفقات الملك الخاصة والنفقات العامة ، ولكن مع التطور امكن استخلاص الفكرة الموضوعية للمرفق العام ، وتم الفصل بين نفقات الملك الخاصة ، والنفقات العامة ، وتبلورت فكرة المساواة بين المواطنين فى تحمل الاعباء العامة .

هذا ومن المعروف ان نطاق ومحتوى الخدمات العامة التى تقدمها الدولة لمواطنيها والمقيمين على ارضها ، يتعرضان لتغير مستمر نتيجة تدخل الدولة المتزايد فى الحياة العامة ، مما يجعل من العسير تحديد الخدمات العامة المحققة للنفع العام تحديدا موضوعيا وعلى سبيل الحصر . فبالاضافة الى الحاجات العامة الاساسية التى يرتبط قيام الدولة ذاتها بادائها «الامن الداخلى والخارجى والعدالة» ، تقوم الدولة بتقديم العديد من الخدمات العامة الاخرى التى تتحدد نوعياتها وأهميتها بحسب المذهب السياسى السائد فى كل منها ، وكلما

اتجهت الدولة الى التدخل بصورة متزايدة فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية كلما تزايد حجم هذه الخدمات وتعاظم تأثيرها على المواطنين .

ومن المتفق عليه بين كتاب المالية العامة / ان تقرير المنفعة العامة متروك أمره للسلطات السياسية ، تماما كتقرير الحاجات العامة . ومباشرة السلطات العامة لحقها فى تقرير الحاجات العامة ، يخضع لرقابة الشعب او ممثليه للتحقق من مدى توافر ركن النفع العام فى كافة نفقات الدولة .

وتكفل معظم الدساتير ذلك اذ تسمح للشعب او لممثليه بالتقدم بأسئلة واستجوابات للوزراء او الامناء وتحريك المسئولية السياسية ضدهم فى حالة انفاقهم لاموال عامة بهدف تحقيق منافع خاصة او شخصية . كذلك تحرم بعض الدساتير اعتماد نفقة عامة لمنفعة فردية ، أو اعتماد انواع معينة من النفقات كصرف اعانات لجمعيات او احزاب سياسية ، وكذلك ماتقرره من اشتراط اغلبية خاصة لاعتماد انواع معينة من النفقات، او قصر حق اقتراح النفقات العامة على الحكومة دون المجالس التشريعية او اعضائها .

ولا يكتفى عادة بهذه الرقابة السياسية ، وانما يتقرر بجانبها رقابة اخرى ادارية وثالثة قضائية بهدف التحقق بأفضل صورة ممكنة من سلامة اهداف الانفاق العام[1] .

الفصل الثانى : تقسيمات النفقات العامة :

ادى نمو دور الدولة بسبب تدخلها فى حياة المجتمع وتخليها عن سياستها الحيادية التقليدية ، الى تعدد اوجه نشاطها مع مايتطلبه ذلك من ازدياد حجم نفقاتها وتنوعها .

وبالنظر لتعدد وتنوع وتباين هذه النفقات سواء من حيث مضمونها او من حيث اثارها الاقتصادية والمالية فقد جرى الكتاب على تصنيفها الى مجموعات او اقسام يضم كل قسم منها النفقات التى تتسم بصفات مشتركة .

وقد تعددت الاسس التى تتم على اساسها هذه التقسيمات الى اسس ادارية وسياسية واقتصادية . ولكن يلاحظ ان الدول قد لا تأخذ بهذه

(1) سنتعرض لانواع الرقابة التى يخضع لها تنفيذ الميزانية عند دراستنا للميزانية العامة فى القسم الاخير من هذا الكتاب انظر ص 202 .

التقسيمات العلمية او النظرية التى يقترحها كتاب المالية العامة وتلجأ الى تقسيمات اخرى وضعية مراعية فى ذلك مختلف الاعتبارات التاريخية والسياسية والادارية الخاصة بها . وسنحاول فيما يلى استعراض التقسيمات التالية للنفقات العامة .

المبحث الاول ـ التقسيم الادارى للنفقات العامة .
المبحث الثانى ـ التقسيم الاقتصادى للنفقات العامة .
المبحث الثالث ـ التقسيم السياسى للنفقات العامة .
المبحث الرابع ـ التقسيم الوضعى للنفقات العامة .

المبحث الاول / التقسيم الادارى للنفقات العامة :

يعتبر هذا التقسيم للنفقات العامة أقدم تقسيماتها ، ومع ذلك فهو لازال يحتل مكانة هامة فى مجال اعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة .

ووفقا لهذا التقسيم تصنف النفقات العامة تبعا للوحدات الادارية التى تباشر النشاط العام ، فتخصص نفقات للجنة الشعبية العامة مثلا او لامانة التعليم او الصحة او غيرها من الامانات والمصالح العامة المختلفة .

ونظرا لتطور الجهاز الادارى للدولة وتعقده ، واتساع الانفاق العام وتعدد مجالاته ، فقد اصبح توزيع الانفاق العام يتم على مراحل متعددة ، بحيث يخصص مبلغ اجمالى لكل جهاز من الاجهزة الرئيسية (كل امانة مثلا) ثم يتولى هذا الجهاز بدوره تقسيم نفقاته على الهيئات التابعة له ، ومما يزيد الامر صعوبة ان الجهاز الادارى للدولة يتعرض عادة للتغيرات من فترة لاخرى بحيث تنتقل تبعية بعض الهيئات والمشروعات من جهاز لآخر من الاجهزة العامة .

ويعتبر هذا التقسيم اساسيا فى كل موازنة عامة اذ لا بد منه لكى يستطيع رئيس كل وحدة ادارية ان يرسم سياسته الانفاقية فى حدود اختصاصه وتبعا للامكانيات المالية المتاحة له من الموارد العامة .

كما يعطى هذا التقسيم للباحثين امكانية المقارنة بين الاعتمادات المقررة لكل جهاز من اجهزة الدولة مع الاعتمادات الممنوحة للاجهزة الاخرى وكذلك مع ماخصص له فى السنوات السابقة ، مما يعطى فكرة كاملة عن اتجاهات السياسة العامة للدولة .

ويقترن بهذا التقسيم تقسيم آخر هو التقسيم الوظيفى للنفقات العا
وهو متمم ومكمل للتقسيم الادارى ، ويتم بمقتضاه تصنيف النفقات العا
وفقا لموضوعها . كتوفير الامن والعدالة والتعليم والصحة . . الخ .

ويمكن تبويب النفقات العامة تبويبا وظيفيا من واقع بيانات التقسي
الادارى وهذا عن طريق تجميع اعتمادات المصالح والادارات التى تقوم بوظائف
متشابهة او متصل بعضها ببعض رغم انها تتبع اداريا امانات مختلفة بحيث تمث
كل مجموعة المصروفات المخصصة لنفس الوظيفة ، ثم عرض المصروفا
المبوبة بالطريقة المذكورة فى بيان ينشر مع مشروع موازنة الدولة ضمن الجداو
التى يتضمنها هذا المشروع(1) .

المبحث الثانى / التقسيم الاقتصادى للنفقات العامة :

يقوم هذا التقسيم على اساس الطبيعة الاقتصادية للنفقات العامة ،
سواء من حيث اثارها المباشرة على الدخل القومى اومن حيث دوريتها وكيفي
تغطيتها . فمن حيث اثارها تقسم الى نفقات حقيقية واخرى تحويلية ، ومن
حيث دوريتها الى نفقات عادية واخرى استثنائية او راسمالية .

اولاً - النفقات العامة الحقيقية والنفقات العامة التحويلية : يمكن تقسيم
النفقات العامة من حيث مقابلها او اثارها الى نفقات حقيقية تستنزف
جزءا من الموارد المتاحة للاقتصاد الوطنى من اجل اداء الخدمات العامة ،
ونفقات تحويلية تقتصر على تحويل جزء من هذه الموارد من اتجاهها
الاصلى بغرض تحقيق هدف محدد .

أ - النفقات الحقيقية :

وهى تشمل كافة المصروفات التى تقوم بها الدولة مقابل الحصول على
اموال انتاجية او استهلاكية ، اى تلك النفقات التى تؤدى الى زيادة الدخل
القومى بشكل مباشر . فهى اذا نفقات منتجة ، ذلك لان الدولة تحصل فى
مقابلها على سلع وخدمات ، ومثالها الاجور والمرتبات التى تدفعها الدولة

(1) منيس اسعد عبدالملك - اقتصاديات المالية العامة مطبعة مخيمر 1971 ص 103 - 106 .

العاملين بها مقابل الخدمات التى يقدمونها ، وكذلك ماينفق لشراء مختلف
السلع التى تحتاجها الادارات العامة لتسيير شئونها والقيام باعمالها المختلفة .
كالانفاق على التعليم او الصحة او الدفاع .

ومن الواضح ان هذا النوع من النفقات يستنفذ جزءاً من الموارد المتاحة
للمجتمع فيقل بذلك نصيب القطاع الخاص منها . فالدولة عندما تقوم
بالتوسع فى اداء خدمات التعليم او الخدمات الصحية او شراء الاسلحة او
انتاجها ، او بناء الطرق وصيانتها ، فانها تستخدم قوى عاملة ومواد بناء
وآلات . . . الخ . كان يمكن الانتفاع بها وبهم لتقديم خدمات اخرى وسلع
استهلاكية بواسطة منشآت القطاع الخاص .

ب - النفقات التحويلية :

وهى تلك النفقات العامة التى لا تؤدى الى زيادة الانتاج القومى بشكل
مباشر ولكنها تؤدى الى اعادة توزيع الدخل القومى بين افراد المجتمع وفئاته .
فالدولة تقوم بانفاقها بدون مقابل بقصد زيادة القوة الشرائية لبعض فئات
المجتمع او قطاعاته دون ان ينطوى ذلك على استهلاك جانب من انتاج المجتمع
من السلع والخدمات كما هو الحال بالنسبة للنفقات الحقيقية . ومثال ذلك
الاعانات الاجتماعية المقدمة للعجزة والفقراء .

ففى هذه الحالات لا تحصل الدولة على خدمة معينة او سلعة مقابل هذا
الانفاق ، بل هو مجرد تحويل لقوة شرائية من دافعى الضرائب ، ومصادر
الايرادات الاخرى للمنتفعين بهذه المصروفات .

وهكذا فان الدولة تقوم بهذا النوع من النفقات بدون مقابل مباشر ، بل
هى تهدف من ورائها الى تحقيق اهداف اجتماعية او اقتصادية او مالية وذلك
بحسب الغرض الذى انفقت هذه المبالغ من اجله ، وتبعا لذلك فان الكتاب
يقسمون النفقات التحويلية الى الانواع الثلاثة التالية :

1 - النفقات التحويلية الاقتصادية :

وهى تلك التى تقوم بها الدولة بهدف تحقيق التوازن الاقتصادى ، ومثال
ذلك الاعانات التى تقدمها الدولة لبعض المشروعات الانتاجية بقصد تخفيض

تكلفة انتاجها وذلك للمحافظة على اثمان منتجاتها عند مستوى منخفض ، ام
لاتاحة الفرصة امام ذوى الدخل المحدود لاستهلاك هذه المنتجات او لمعاون
هذه المشروعات على منافسة المشروعات الاجنبية فى السوق العالمى ، اى انه
تمثل معونة لتشجيع الصادرات ، وكذلك الدعم الذى يحصل عليه الفلاحين
بقصد ضمان مستوى معين من الدخل لهم . ومنها ايضا الاعانات التى تقدم
لبعض المشروعات التى توفر خدمات مهمة للمجتمع ، بقصد تمكينها من تغطي
العجز الذى تتكبده ، كالاعانات التى تدفع لشركات النقل البرى او البحرى او
الجوى . كما تمثل الاعفاءات الضريبية التى تقدمها الدولة لبعض القطاعات
الانتاجية مثالا آخر لهذه النفقات .

2 ـ النفقات التحويلية الاجتماعية :

وهى النفقات التى تستهدف تحقيق التوازن الاجتماعى من خلال رفع مستوى حياة بعض افراد المجتمع وفئاته ، من ذلك الاعانات او المساعدات التى تمنحها الدولة لمحدودى الدخل لمعاونتهم على تحمل اعباء المعيشة . وكذلك الاعانات التى تمنح لاصحاب الاسر الكبيرة ، او للمتضررين من حرب او فيضان او جفاف او زلزال ، كما تشمل مساهمة الدولة فى انظمة التأمينات الاجتماعية وصندوق الضمان الاجتماعى .

والحقيقة ان هذا النوع من النفقات قد تزايد بسرعة نتيجة لانتشار الافكار الاشتراكية ومحاولة تحقيق حد ادنى من العدالة الاجتماعية بين مختلف فئات المجتمع .

3 ـ النفقات التحويلية المالية :

وهى النفقات التى تقوم بها الدولة بمناسبة مباشرتها لنشاطها المالى ، واهم صورها فوائد الدين العام واقساط استهلاكه السنوية . وقد زادت اهمية هذا النوع من النفقات فى الآونة الاخيرة نظرا لتضخم حجم الانفاق العام فى معظم الدول .

ثانيا : النفقات العادية والنفقات غير العادية .

من المعروف ان تدخل الدولة المتزايد فى الشئون الاقتصادية والاجتماعية قد ادى الى زيادة النفقات العامة وتنوعها . ونتج عن ذلك ضرورة زيادة الايرادات العامة وتنويعها . فالضرائب لم تعد كافية لتغطية كل النفقات التى تقوم بها الدولة خاصة اذا كانت هذه النفقات من النوع غير المنتظم كنفقات الحروب او النفقات اللازمة لمواجهة الكوارث الطبيعية كالزلازل او الفيضانات او تلك التى تحتاج اليها الدولة للقيام بمشاريع استثمارية أو تنموية او لمواجهة البطالة او غيرها من الازمات . وامام هذا الوضع كان على الدول ان تلجأ اما الى الاصدار النقدى واما الى القروض العامة لمواجهة هذا النوع من النفقات الذى لم تعد الضرائب كافية لمواجهته ، وقد دفع كل ذلك بالفكر المالى التقليدى الى الاهتمام بالتفرقة بين النفقات العادية والنفقات غير العادية .

أ ـ والمقصود بالنفقات العادية ، تلك النفقات التى تتصف بالدورية والانتظام وبالتالى تتكرر من سنة الى اخرى . ولا يقصد بالتكرار ثبات مقدار النفقة كل سنة ، فقد تتغير قيمتها بالزيادة او النقصان . فمرتبات الموظفين تعتبر من النفقات العادية لتكرار ورودها فى الميزانية كل سنة ولكن ذلك لا يعنى ثبات مقدارها الذى قد يتغير زيادة او نقصانا من سنة الى اخرى .

ب ـ النفقات غير العادية : هى تلك النفقات التى لا تتكرر بانتظام فى ميزانية الدولة فهى تحدث على فترات متباعدة وبصورة غير منتظمة ومثالها نفقات الحروب والنفقات اللازمة لمواجهة الكوارث الطبيعية كالزلازال والفيضانات والجفاف وكذلك النفقات الاستثمارية الكبرى .

وقد استهدف التقليديون من هذه التفرقة تضييق نطاق الاعتماد على الموارد غير العادية لمواجهة الانفاق العام . فلا يجوز للدولة اللجوء الى القروض او الاصدار النقدى الا لمواجهة نفقات غير عادية . وتبرير ذلك ان النفقات العادية نفقات متوقعة وتتكرر بصورة دورية ولذلك يسهل على واضعى الميزانية توقعها وبالتالى تدبير مايلزم لتغطيتها من الايرادات العادية . اما النفقات غير العادية فهى بطبيعتها غير متوقعة ، ومن ثم فانه لاضرر من السماح للدولة بتمويلها عن طريق اللجوء للقروض او الاصدار النقدى

ولكن هذا التقسيم قد فقد اهميته العملية ، فمن ناحية نجد ان انواع النفقات التى كانت تعتبر فى وقت من الاوقات غير عادية كالنفقات الاستثمارية قد اصبحت تتكرر سنويا وتحتل بنوداً ثابتة فى ميزانية الدولة .

ومن ناحية اخرى فان التفرقة بين الايرادات العادية والايرادات غير العادية اصبحت غير واضحة المعالم فى الوقت الحاضر مع ازدياد لجوء الدولة الى القروض العامة والاصدار النقدى الجديد . ولذلك فان بعض الايرادات التى كان ينظر اليها على انها غير عادية ، قد اصبحت مع كثرة اللجوء اليها من الايرادات العادية . وفى مواجهة ذلك يقترح البعض الاستعاضة عن هذا التقسيم بتقسيم آخر للنفقات العامة . هذا التقسيم الجديد يميز بين نفقات العمليات الجارية ونفقات العمليات الاستثمارية .

1 ـ النفقات الجارية :

وهى تشمل المصروفات اللازمة لتسيير المرافق العامة بصورة معتادة ، اى تلك اللازمة لتأدية الادارات المختلفة لوظائفها وخدماتها . فهى اذاً نفقات ادارية . ومثالها المرتبات والاجور ونفقات الصيانة ، وتشبه هذه النفقات فى طبيعتها النفقات العادية التى تتكرر بانتظام ودورية فى الموازنات العامة ، ولذلك يغلب تغطيتها من الضرائب والرسوم .

2 ـ النفقات الاستثمارية :

وهى النفقات اللازمة لزيادة الانتاج وتوفير اسباب التنمية . اى انها تتعلق بتنمية قدرات الاجهزة العامة على اداء الخدمات التى تقدمها ، ومثالها مايصرف لبناء الموانى والطرق ، ولانشاء السدود ومحطات الطاقة وكذلك مشاريع الاستصلاح الزراعى . ونظراً لان هذه النفقات تحتل اهمية كبرى فى زيادة التكوين الراسمالى ، وتوسيع الطاقة الانتاجية للدولة فانه يجوز اللجوء للقروض العامة والاصدار النقدى لتوفير التمويل اللازم لتغطيتها .

المبحث الثالث / التقسيم السياسى للنفقات العامة :

تقسم النفقات العامة من حيث الغاية السياسية التى تهدف الى تحقيقها الى نفقات محايدة واخرى ايجابية او فعالة .

اولا : النفقات المحايدة :

وهى التى لا تؤثر بصورة مباشرة على الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، وهى النفقات الرئيسية وفقا للمفهوم التقليدى للمالية العامة [الدفاع الامن ـ القضاء] الذى كان ينكر على الدولة حق التدخل فى الحياة الاقتصادية او الاجتماعية ، ويحول بالتالى دون ان يكون لنفقاتها العامة اى تأثير اقتصادى او اجتماعى . ولكن هذا النوع من النفقات العامة اصبح محدودا مقارنة باوجه الانفاق الاخرى التى اصبحت الدولة الحديثة تقوم بها نتيجة لتدخلها فى مختلف مجالات الحياة وتجاوزها لفكرة حياد النفقات العامة .

ثانيا : النفقات الايجابية او الفعالة :

وهى التى تؤثر بشكل مباشر على الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، وتنقسم هذه النفقات بحسب طبيعة اهدافها الى عدة انواع اهمها .

أ ـ النفقات السياسية مثل المصاريف السرية التى تستعين بها الحكومات للتأثير على الحياة السياسية فى الداخل او الخارج كتقديم اعانات للاحزاب او الصحف المؤيدة او لحكومات حليفة او صديقة ، او تقديم العون للجماعات المناهضة لحكومة عدوة او لحركة تحرر وطنى . . الخ .

ب ـ النفقات الاجتماعية كالمساعدات الاجتماعية ونفقات التعليم والصحة وكل مامن شأنه تحسين ظروف المعيشة .

حـ ـ النفقات الاقتصادية وهى التى تهدف الى تحقيق سياسة التدخل التى تتبعها الدولة فى المجال الاقتصادى كتشجيع الصادرات .

---

(1) يونس احمد البطريق ـ اقتصاديات المالية العامة ـ ص 57 ـ 58 .

المبحث الرابع / التقسيم الوضعى للنفقات العامة :

لا تتقيد الدول بالاسس النظرية او الاقتصادية لتقسيم نفقاتها وانما تعمد الى تقسيمها وفقا لاعتبارات اخرى قد تكون تاريخية او ادارية او وطنية ، ونظرا لهذه الاعتبارات فان كل دولة تأخذ بالتقسيم الذى يلائمها . ونحن سنقدم هنا نماذج لبعض التقسيمات التى تأخذ بها بعض الدول الكبرى وكذلك ماتتبعه الجماهيرية من تقسيمات .

ففى المملكة المتحدة (بريطانيا) تقسم النفقات العامة الى قسمين رئيسيين هما :

أ ـ النفقات الجارية او العادية وهى تلك التى تغطى بالايرادات العادية كالضرائب والرسوم واهمها : الفوائد وخدمة الدين العام ـ الدفاع القومى ـ تطبيق القانون والنظام والعدالة ـ التعليم ورعاية الطفولة ـ الصحة ـ الاسكان ـ الزراعة والغذاء ـ الصناعة والتجارة ـ النقل والمواصلات ـ الاعانات والتحويلات للقطاع العائلى ـ المعاشات والتأمين ـ الكومنولث والشئون الخارجية .

ب ـ النفقات غير الجارية او غير العادية وهى التى يسمح للحكومة ان تلجأ للقروض العامة لتغطيتها ، ويغلب على هذه النفقات الطبيعة الراسمالية ومثالها قروض الصناعات المؤممة ، قروض تنمية المدن ، دفع تعويضات الحرب ، قروض للحكومات الاجنبية .

وقد جرى العمل على وضع خط فى الميزانية بين هذين القسمين من النفقات ، ولذلك تسمى نفقات القسم الاول بالنفقات فوق الخط ، بينما تسمى نفقات القسم الثانى بالنفقات تحت الخط .

وفى الاتحاد السوفيتى تقسم النفقات العامة تبعا للوظائف التى تقوم بها الدولة ، ثم يجرى تقسيم النفقات الخاصة بكل وظيفة تبعا للجهات الادارية التى تقوم بها ، واهم هذه التقسيمات :

تنمية الاقتصاد الوطنى ـ التنمية الاجتماعية والثقافية ـ الدفاع والامن القومى ـ العدالة ـ الدين العام ـ اعانات المشروعات التجارية ـ اعانات الهيئات المختلفة ـ نفقات متنوعة

اما فى الولايات المتحدة فان النفقات العامة تقسم وظيفيا الى تسعة اقسام هى :

الدفاع الوطنى ـ الشئون الدولية ـ المساعدات والخدمات الخاصة بالمحاربين القدماء ـ الرفاهية والصحة والتعليم ـ الزراعة ـ الثروات الطبيعية ـ التجارة والقوى العاملة ـ السلطات الحكومية ـ فوائد الدين العام .

ثم يستمر التقسيم داخل كل اطار وظيفى تبعا للسلطات الادارية التى تقوم بالانفاق ، اى تبعا للوزارات والمصالح المختلفة .

وتقسم النفقات العامة فى الجماهيرية الى نفقات جارية او تسييرية واخرى نفقات تحول او استثمارية . واذا اخذنا ميزانية سنة 1988 كمثال لذلك فاننا سنلاحظ ان القسم الاول الذى يضم النفقات التسييرية قد اشتمل على احدى وعشرين بابا او قسما . وان القسم الثانى المتعلق بنفقات التحول قد انقسم الى ثمانية عشر قسما .

أ ـ النفقات التسييرية او الجارية وتشمل نفقات :

1 ـ اللجنة الشعبية العامة .
2 ـ العدل والامن .
3 ـ الصحة .
4 ـ التعليم والبحث العلمى .
5 ـ التخطيط .
6 ـ الاقتصاد والتجارة الخارجية .
7 ـ الصناعة .
8 ـ الخزانة .
9 ـ المواصلات والنقل البحرى .
10 ـ الخدمة العامة .
11 ـ الاعلام والثقافة .
12 ـ الاتصال الخارجى .
13 ـ الثروة البحرية .
14 ـ التكوين والتدريب المهنى .
15 ـ التعبئة الجماهيرية والتوجيه الثورى .

16 ـ صندوق الضمان الاجتماعي .
17 ـ الطاقة والكهرباء .
18 ـ الهيئة العامة للانتاج الزراعى .
19 ـ المتفرقات .
20 ـ دعم الهيئات .
21 ـ حساب الطوارىء[1] .

ب ـ النفقات الاستثمارية او نفقات التحول وهى تشمل نفقات :

1 ـ الاستصلاح الزراعى وتعمير الاراضي .
2 ـ الصناعة .
3 ـ النفط واستغلال الغاز .
4 ـ الكهرباء .
5 ـ الطاقة .
6 ـ التعليم والبحث العلمى .
7 ـ الاعلام والثقافة .
8 ـ القوى العاملة .
9 ـ الصحة .
10 ـ الضمان الاجتماعى .
11 ـ الرياضة الجماهيرية .
12 ـ الاسكان .
13 ـ المرافق .
14 ـ المواصلات والنقل البحرى .
15 ـ الاقتصاد .
16 ـ التخطيط .
17 ـ تنمية المناطق .
18 ـ احتياطى المشاريع[2] .

(1) الجريدة الرسمية ـ السنة الخامسة والعشرون ـ العدد 18 الصادر فى 1988/6/1 ص 637 ـ 640 .
(2) الجريدة الرسمية ـ السنة الخامسة والعشرون ـ العدد 18 الصادر فى 1988/6/1م ص 649 .

الفصل الثالث : حجم الانفاق العام وكيفية ترشيده :

من الظواهر المالية المعروفة ان حجم النفقات العامة فى مختلف الدول يتجه الى التزايد سنة بعد اخرى ويكفى ان نلقى نظرة على الاحصائيات الخاصة بتطور الانفاق العام فى الدول المختلفة حتى نرى بوضوح اتجاه النفقات العامة الى التزايد باطراد ، بصرف النظر عن درجة النمو الاقتصادى والاختلاف فى الطبيعة بين النظم الاقتصادية ، والامثلة التالية توضح ذلك :

ففى مصر كانت الزيادة كالتالى :

السنة	مقدار او حجم النفقات العامة / مليون مصرى
1952 ـ 1951	223
1960 ـ 1959	511
1961 ـ 1960	700
1963 ـ 1962	970

اما فى فرنسا ، فقد سجلت النفقات العامة زيادة مستمرة على النحو التالى :

السنة	حجم النفقات بالفرنك الفرنسي
1945	600 مليار فرنك فرنسي قديم
1950	2000 مليار فرنك فرنسي قديم
1952	3000 مليار فرنك فرنسي قديم
1960	73,5 مليار فرنك فرنسي جديد[1]
1962	91 مليار فرنك فرنسي جديد
1963	94 مليار فرنك فرنسي جديد
1969	190 مليار فرنك فرنسي جديد
1971	200 مليار فرنك فرنسي جديد

(1) يلاحظ ان قيمة الفرنك الفرنسى الجديد تعادل 100 فرنك فرنسى قديم .

وفى الاتحاد السوفيتى ارتفعت النفقات العامة باستمرار على النحو التالى :

السنة	حجم النفقات بالروبل السوفيتى
1931	21774 مليون روبل
1948	370841 مليون روبل
1952	450503 مليون روبل

اما فى بريطانيا فقد ارتفعت النفقات العامة باطراد على النحو التالى :

السنة	حجم النفقات بالجنيه الاسترلينى
1913	183 مليون جنيه
1948	3918 مليون جنيه
1952	4857 مليون جنيه

وفى الولايات المتحدة الامريكية ارتفعت النفقات العامة على النحو التالى :

السنة	حجم النفقات بالدولار الامريكى
1913	700 مليون دولار
1930	881 مليون دولار
1948	33791 مليون دولار
1952	71594 مليون دولار

ونظراً للزيادة المستمرة فى حجم النفقات العامة ، فقد انشغل الفكر المالى فى بحث اسباب هذه الظاهرة وكذلك عن كيفية ترشيد هذا الانفاق بشكل يجعل العائد من ورائه كبيرا ونافعا للمجتمع . ونحن سنتعرض اولا لاسباب تزايد النفقات العامة وثانيا لكيفية ترشيد هذه النفقات .

المبحث الاول / اسباب تزايد النفقات العامة :

تعتبر ظاهرة تزايد النفقات العامة ظاهرة عامة تسود كل دول العالم على اختلاف نظمها السياسية والاقتصادية ، وكان اول من لفت النظر الى هذه الظاهرة العامة هو الاقتصادى الالمانى ادولف فاجنر A. Wagner الذى قام بدراسة تطور نفقات الدول الاوربية خلال القرن التاسع عشر ، وانتهى الى القول بوجود اتجاه عام نحو ازدياد أوجه نشاط الدولة مع التطور الاقتصادى للجماعة وقد صاغ هذا الاستنتاج فى صورة قانون اقتصادى يعرف الآن باسم قانون فاجنر ، ويتخلص هذا القانون فى انه كلما حقق مجتمع من المجتمعات معدلا معينا من النمو الاقتصادى فان ذلك يستتبع اتساع نشاط الدولة ، وبالتالى زيادة الانفاق العام بمعدل اكبر من الزيادة الحاصلة فى نصيب الفرد من الناتج القومى وبعبارة اخرى ، فإن معدل الزيادة فى النفقات العامة تكون اكبر من معدل الزيادة فى الناتج القومى ، وقد ارجع فاجنر هذه الزيادة من جهة للتوسع فى الانفاق على الوظائف الاساسية للدولة والعناية بادائها بصورة افضل ، ومن جهة اخرى لحرص الدولة على القيام بوظائف جديدة وتقديم خدمات عامة اضافية لمواطنيها .

وقد تابع الشراح دراسة هذه الظاهرة وقدموا العديد من التفسيرات التى سنعرض لها فيما يلى فندرس اولا دراسة الاسباب الظاهرية لتزايد الانفاق العام ونتبع ذلك بشرح الأسباب الحقيقية لتزايده .

المطلب الاول / الاسباب الظاهرية لتزايد الانفاق العام :

المقصود بالأسباب الظاهرية لتزايد الانفاق العام تلك التى تؤدى لتضخم أرقام الانفاق العام دون ان يقابلها زيادة فى حجم الخدمات العامة المقدمة للمواطنين او تحسين فى مستواها . واهم هذه الاسباب مايلى :

اولا : انخفاض قيمة النقود :

المشـاهد ان قيم العمـلات المختلفة تميـل الى الهبوط فى الأمـد الـطويـل وبصفـة مستمرة . فـلا شك مثـلا ان القوة الشرائيـة الحاليـة لكل من الـدينـار والجنيه والدولار والفرنك قـد انخفضت كثيرا بـالقياس الى مـاكانت عليـه قبل عشرين او ثلاثين سنـة من الآن . ويظهـر هبوط قيمـة العملة الوطنيـة بارتفـاع مستوى الاسعار فى الدولة التى تتداول فيها هذه العملة . مما يتطلب ازدياد عدد الوحدات النقدية التى تدفع للحصول على سلعة او خدمة معينة ، ويـترتب على ذلك منطقيا ارتفاع اثمان مشتريات الدولـة ومرتبـات ومكافـآت العاملين بهـا مما ينجم عنه تزايد النفقات العامة حتى لـو ظل حجم ومستـوى الخدمـات العامـة المؤداة ثـابتا ، ومن الـواضح ان هـذا الـتزايـد ظـاهـرى اذ لا تقـابله زيـادة فى الخدمات الحكومية .

ثانياً : تغير النظم المالية والمحاسبية :

من المعروف ان النظم المالية والمحاسبية قد تطورت تطوراً كبيراً منذ النصف الثانى من القرن التاسع عشر وقد احدث هذا التطور زيـادة ظاهـرية فى نفقـات الدولة . فعلى سبيل المثال كانت الدول فيما مضى تلجـأ الى نظام السُخـرة لتنفيذ جزء كبير من الاشغال العامة كشق الطرق وبناء التحصينات وحفر ابار المياه . . وغيرها ومن ثم كانت هذه الاشغال لاتحمل الميزانية العامة اية اعباء مالية . اما الان فان نظام السخرة قد الغى تقريباً فى جميع دول العالم لمنافاته لحقوق الانسان وكرامته وترتب على ذلـك ان تنفيذ مثـل هذه الاعـمال اصبح يتـطلب تخصيص الايرادات اللازمة مما يعنى منطقياً تزايدا ظاهرياً فى نفقات الدولة .

اضافة لذلك فقد ترتب على الانتقال من طريقة الميزانية الصـافية الى طـريقة الميزانية الاجمالية زيادة كبيرة فى حجم النفقات العامة . ذلك ان طريقة الميـزانية الصـافية كـانت تعطى لـلادارات او الهيئات التى تحصـل فى نفس الـوقت عـلى ايرادات عامة الحق فى خصم نفقات التحصيل وبذلك لاتورد الى الميزانية العامة الا مبالغ صافية مما كان يؤدى الى ظهور النفقات العامة باقل من حقيقتها[1]

اما الآن فان الميزانيات العامة تحضر باتباع طريقة الميـزانية الاجمـالية او مبـدأ الناتج الاجمالى الذى تقيد بمقتضاه فى الميزانية العامة كل نفقات الادارات العامة وكل ايراداتها دون اجراء اى مقاصة بينها ، وقد ادى ذلك بطبيعـة الحال لـتزايد حجم النفقات المعلنة بصورة ظاهرية .

(1) عاطف صدقى ـ مبادىء المالية العامة ـ دار النهضة العربية ـ 1970 ص 173 .

اتساع اقليم الدولة :

لاشك ان اتساع اقليم الدولة عن طريق ضم مناطق جديدة لها من شأنـه ان يؤدى الى زيادة ظاهرية فى مصروفاتها ، ذلك انه لايترتب على هذا الانضمام ايـة زيادة فى الخدمات بالنسبة لسكان الاقليم الاصلى وقد تحقق هـذا السبب مرات عـديدة فى المـاضى بسبب جـواز ضم لاراضى بعـد الحـروب او نتيجـة لعمليـة الاستعمار الا ان هذا السبب اصبح قليل الاهمية فى الوقت الحاضر بسبب تحريم ضم الاراضى بالقوة وان بقيت لـه بعض التطبيقـات فهى مقتصرة على حـالات الـوحدة الارادية بين الشعـوب كالـوحدة المصرية السـوريـة سنـة 1958م او الوحدتين الالمانية واليمنية سنة 1990م

المطلب الثانى / الاسباب الحقيقية لتزايد الانفاق العام

تنـوع الاسباب الحقيقيـة الـدافعـة الى زيـادة النفقـات العـامـة الى اسبـاب اقتصادية اسباب اجتماعية اسباب مالية ، اسباب ادارية واسباب سياسية

اولاً الاسباب الاقتصادية :

تتمثل هذه الاسبـاب فى زيادة الـدخل القـومى من جهة ، وفى اتسـاع تدخـل الدولة من جهة اخرى .

أ ـ زيادة الدخل القومى

تعتبر زيادة الدخل القومى عامل هام فى الزيادة الحقيقيـة للنفقات العـامة . ذلـك انه يـترتب على نمو الدخـل القومى زيـادة فى دخـول الافـراد وارتفـاع فى مستوى معيشتهم ومن المعروف انه كلما زادت دخول الافـراد قلت مقاومتهم لـما تفرضه الدولة من ضرائب ورسوم ، مما يسهل على الدولة اقتطاع مبالغ كبيرة من دخولهم تخصصها لتحسين خدماتها القائمة وتقديم خدمات جديدة لهم .

ب ـ تزايد تدخل الدولة فى المجال الاقتصادى :

كانت الدولة فى ظل النظام الرأسمالى الحر الذى ساد خلال النصف الثانى من القرن الثامن عشر وطوال القرن التاسع عشر لاتتـدخل فى النشـاط الاقتصادى وتكتفى بتسيير المرافق العامة الرئيسية كـالدفـاع والامن والعدالـة . ولكن هذا الـوضع قـد تغير فى القـرن العشرين حينـما ظهـرت بـوضـوح مسـاوى النـظام الرأسمالى الحر مما ادى الى انقضائه ـ وظهـور السياسـات التدخليـة خاصـة فى المجال الاقتصادى وقد ادى التدخـل الموسـع للدولة فى النشـاط الاقتصادى الى زيادة النفقات العامة بشكل كبير .

ثانيا الاسباب الاجتماعية :

وتظهر الأسباب الاجتماعية على الاخص فى نمو الوعى الاجتماعى وز
عدد السكان

أ ـ نمو الوعى الاجتماعى :

ليس ثمة شك فى ان انتشار التعليم فى عصرنا الحاضر قد ادى الى از
وعى الافراد بحقوقهم ، مما دفعهم للمطالبة بتدخل الدولة لتحقيق التو
الاجتماعى وبالتالى الحد من الفروق القائمة بين الفئات الفقيرة والفئ
الغنية .

وقد تطلب تحقيق هذا الغرض اتخاذ النفقات العامة كأداة لاعادة تو
الدخل القومى فى صالح الطبقات ذات الدخول المحدودة ، كما تطلب ايض
التوسع فى هذه النفقات فتوسعت الدولة بصفة عامة فى الانفاق على الص
والتعليم ودعم اسعار السلع الاساسية تخفيفاً لاعباء الحياة على محدود
الدخل .

ومن ناحية اخرى توسعت الدولة فى اعطاء الاعانات النقدية وهى ماتعرف
«بالدخول التحويلية» لمواجهة حالات المرض والعجز والشيخوخة والبطا
وكذلك مساعدة اليتامى والارامل . . وقد ترتب على قيام الدولة بهذه الواجبا
الاجتماعية الجديدة زيادة النفقات العامة بشكل ملحوظ . .

ب ـ ازدياد عدد السكان :

تؤدى زيادة السكان لزيادة الانفاق العام نتيجة توسع الدولة فى خدماتها
لمواجهة مطالب السكان الجدد ونظرا لان نسبة الزيادة فى السكان تكون عاد
اعلى فى الطبقات الفقيرة منها فى الطبقات الغنية فان هذه الزيادة تتطلب من
الدولة تنمية خدماتها بصورة واسعة مما يؤدى الى تزايد كبير فى الانفاق العام .

ولاتتوقف زيادة النفقات الاجتماعية على الزيادة الكمية فى السكان فحسب
ولكنها تتوقف ايضا على التركيب السكانى . فاحتياجات الاطفال تختلف عن
احتياجات الشباب ، وهذه تختلف عن حاجات الشيوخ كما تختلف حاجات
اهل الريف عن احتياجات اهل المدن . وتجب الاشارة هنا الى اثار ظاهرة
الهجرة من الريف الى المدن . وبعبارة اخرى يرتبط توزيع النفقات الاجتماعية

على قنواتها المختلفة من تعليم وصحة وضمانات اجتماعية بالتوزيع العمرى
والنوعى والجغرافى لهؤلاء السكان[1]

ثالثا : الاسباب المالية :

تتمثل هذه الاسباب فى سهولة الاقتراض من جهة ، وفى وجود فائض فى
الايرادات العامة من جهة اخرى .

أ ـ سهولة الاقتراض :

اعتبرت القروض فيما مضى وسيلة استثنائية لتغطية النفقات العامة بمعنى ان
الدولة لاتلجأ اليها الا فى حالة وجود نفقات غير عادية كنفقات الحروب لم
تستطع الدولة تغطيتها بمواردها العادية .

كما كان الحصول على القروض العامة امراً صعباً ، نظراً لاضطرار الدولة
التى كانت ترغب فى عقد قرض عام للخضوع للشروط التى يضعها كبار الماليين
لاقراضها .

وقد كانت هذه الشروط قاسية لدرجة تدفع الدولة احيانا الى تجنب عقد
القرض .

اما فى الوقت الحالى فقد تضاءلت هذه الصعوبات وخاصة بسبب تقدم
الاساليب الفنية لاصدار القروض العامة ، مما جعل الدول تستطيع بسهولة
اللجوء الى القروض العامة . كما ان الدولة قد لاتكتفى بالاقتراض الاختيارى
، بل تلجأ احيانا الى مايسمى بالقروض الاجبارية وهى قروض داخلية تقرب
القرض العام من الضريبة[2]

ومن الطبيعى ان تؤدى سهولة الاقتراض العام وتوسع الدولة فى اللجوء اليه
الى زيادة كبيرة فى حجم النفقات العامة سواء فى البداية عند صرف مبالغ
القرض فى الاغراض المخصصة لها ، او فى النهاية عندما تقوم الدولة برد مبلغ
القرض ودفع الفوائد المستحقة عنه .

---

(1) يركز البعض على عامل زيادة سكان المدن وذلك لكثرة مطالبهم وتعقد حياتهم بعكس سكان الارياف ولكن يبدو ان تجميع السكان يؤدى بالعكس الى التقليل من الانفاق العام فتوزيع الكهرباء او المياه او الهاتف مثلاً يكون اسهل واقل تكلفة فى المدينة منه فى الريف حيث تقل الكثافة السكانية .

(2) باعتبار القروض العامة احدى موارد الدولة الرئيسية فاننا سنعود الى دراستها بتفصيل اكبر عند دراستنا لانواع الايرادات العامة ـ راجع ص 80 ومايليها من هذا الكتاب

ب ـ وجود فائض فى الايرادات :

قد يحدث نتيجة لسؤ تقدير النفقات الواجب تغطيتها ان تحصل الدولة على ايرادات اكثر مما يتطلبه تغطية انفاقها مما يؤدى الى ظهور فائض فى الايرادات [1] وقد يؤدى هذا الفائض الى اغراء الدولة بالتوسع فى نفقاتها العامة عن طريق تحسين مستوى خدماتها القائمة وتقديم خدمات جديدة ، مع ما يتضمنه ذلك من تبذير واسراف وتبدو خطورة هذا الوضع متى ما اقتضت ظروف الدولة ضغط نفقاتها لاختفاء هذا الفائض فقد يكون ذلك امراً صعباً من الناحيتين السياسية والاجتماعية ، فمن الناحية السياسية قد يؤدى ذلك الى تذمر من سبق لهم الاستفادة من هذا الانفاق مع مايتضمنه ذلك من اثار سياسية ، اما من الناحية الاجتماعية فان خفض الانفاق العام يؤدى الى خفض مستوى معيشة الافراد وخاصة ذوى الدخول المحدودة الذين يستفيدون عادة من خدمات الدولة [2]

رابعاً : الاسباب الادارية

يلاحظ ان زيادة وظائف الدولة الناتجة خاصة عن ازدياد تدخلها فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية للافراد ، قد ادت الى تضخم حجم الايرادات العامة .

فقد انشئت امانات وادارات جديدة لمواجهة التوسع فى نشاط الدولة وكان من نتائج ذلك ارتفاع عدد الموظفين وكذلك ارتفاع حجم الملحقات الضرورية لتسيير هذه الادارات .

كما يلاحظ ان الاسراف فى عدد الموظفين وفى ملحقات الوظائف العامة من مبان واثاث وسيارات دائماً مايؤدى لزيادة النفقات العامة زيادة غير مقبولة وفى اغلب الاحيان غير منتجة ـ فضلاً عن الاسراف والتبذير الذى تتميز به هذه الادارات التى كثيراً ما تضعف كفاءة اجهزة الرقابة عليها . وتجب الاشارة الى ان ظاهرة زيادة عدد الموظفين فى الادارات العامة دون ان تستدعى حاجة العمل ذلك هى من اهم خصائص الادارة فى الدول المتخلفة

(1) طبعاً قد يكون الفائض مفيداً ومرغوب فيه فى حالات معينة فقد تلجأ الدولة الى زيادة ايراداتها عن القدر اللازم لتغطية نفقاتها واحداث فائض ، وذلك فى اوقات التضخم بهدف امتصاص القوة الشرائية الزايدة للحد من ارتفاع الاسعار . ثم تتولى انفاق هذا الفائض فى فترات الكساد لتساعد على انتعاش الاقتصاد الوطنى ورفع مستواه .

(2) نلاحظ هذا السبب بوضوح فى الدول المصدرة للنفط ففى اواخر السبعينات وبداية الثمانينات ارتفعت اسعار النفط بشكل ملحوظ مما وفر لهذه الدول احتياطيات مالية كبيرة اغرتها بالتوسع فى الانفاق العام ولكن الامر لم يدم طويلاً ، فقد انخفضت اسعار النفط فى اواخر الثمانينات مما سبب عجزاً فى الايرادات وصعوبة كبيرة فى خفض النفقات العامة نظراً لتعود الافراد على مستوى معيشى معين وبالتالى عدم قبولهم لاى خفض فى مستوى الخدمات التى تقدمها الدولة .

خامساً ـ الاسباب السياسية :

تعتبر العوامل السياسية من اهم الاسباب التى تؤثر فى حجم النفقات العامة وتؤدى بالتالى الى زيادته وهذه العوامل قد تكون نتيجة لسياسة الدولة الداخلية او لعلاقاتها مع دول العالم الاخرى ومنظماته ولذلك يمكننا ان نقسم هذه الاسباب السياسية الى اسباب داخلية واخرى خارجية .

أ ـ الاسباب السياسية الداخلية :

وهى التى تتعلق بالسياسة الداخلية للدولة ومنها

1 ـ انتشار المبادىء والنظم الديمقراطية

مما ينتج عنه سيطرة الاغلبية على الحكم وقد شجع ذلك على سن القوانين المناسبة لنصرة وحماية الطبقات الفقيرة وما تبع ذلك من زيادة فى الانفاق العام . كما ان الحكومات المنتخبة تحاول دائماً ارضاء الراى العام حتى تستطيع ان تجدد فترات حكمها وهى بالتالى ملزمة بالتوسع فى النفقات العامة وتوسيع مجال الخدمات التى تقدمها لافراد الشعب يضاف الى ذلك تقرير مبدأ مسئولية الدولة عن نشاطاتها امام القضاء مما نتج عنه التزامها فى حالات كثيرة بتعويض الاشخاص عن الاضرار التى تلحقها بهم . ومن الطبيعى ان يؤدى كل ذلك الى زيادة الانفاق العام .

2 ـ انتشار الافكار الاشتراكية :

ادى انتشار الافكار الاشتراكية الى قيام الدولة فى كثير من الدول خاصة النامية بالتدخل فى الحياة الاقتصادية والقيام بالمشاركة فى العمليات الانتاجية وبذلك اصبحت الدولة فى طورها الجديد منتجة للاموال بالاضافة الى كونها مستهلكة وموزعة لها وقد ادى ذلك الى نشأة مايسمى بالقطاع العام واتساعه مما نتج عنه زيادة كبيرة فى الانفاق العام .

ب ـ الاسباب السياسية الخارجية :

وهى التى تتعلق بالسياسة الخارجية للدولة اى لعلاقاتها مع غيرها من الدول او المنظمات الدولية ونذكر منها :

1- ازدياد النفقات الحربية [1]

ويمثل هذا العامل احدى الاسباب الرئيسية لتزايد النفقات العامة في العصور الحديثة فالحروب التي وقعت في القرنين التاسع عشر والعشرين ادت وبشكل كبير الى زيادة النفقات العامة كما ان التقدم التقني السريع في مجال التسلح قد دفع بالدول الى تخصيص مبالغ طائلة لتطوير سلاحها ومد قواتها المسلحة بالسلاح المتقدم [2] يضاف الى ذلك انتشار سياسة الاحلاف العسكرية وبناء القواعد العسكرية في الخارج مما نتج عنه زيادة كبيرة في الانفاق العام ومن المفيد ان نشير الى ان قيام الحروب لايؤدي الى زيادة الانفاق العام اثناء فترة الحرب فقط وانما يستمر هذا التزايد حتى بعد انتهاء الحروب وانطفاء نيرانها وذلك لعدة اسباب منها .

- قيام الدولة بتعمير مادمرته الحرب ، وكذلك تعويض منكوبي الحرب من لاجئين وايتام ومصابين . . مما يتطلب القيام باستثمارات كبيرة .
- قيام الدولة بسداد قيمة القروض التي عقدتها لتمويل الحرب اضافة الى الفوائد والمزايا الاخرى المترتبة على مثل هذه القروض .

2 ـ ازدياد نفقات التمثيل الخارجي :

نظراً لكثرة دول العالم اليوم والتي يزيد عددها عن 160 دولة فان نفقات اقامة العلاقات الدبلوماسية والقنصلية بينها اصبحت كبيرة كما ان اشتراك هذه الدول في المنظمات العالمية والاقليمية العامة والمتخصصة قد زاد من حجم هذه النفقات ومقدارها .

3 ـ متطلبات التعاون الدولي :

تقتضي الحياة في الجماعة الدولية المعاصرة حداً ادنى من واجب التعاون الدولي فبالاضافة الى ضرورة التعاون والتبادل الاقتصادي والتجاري فان الدول ملزمة بتقديم المساعدات المختلفة لمن يحتاج اليها في اوقات الازمات الطبيعية كالزلازل والفيضانات وكل ذلك يؤدي الى زيادة الانفاق العام .

---

(1) تجب الاشارة هنا الى ان النفقات الحربية وان كانت في الغالب مرتبطة بعلاقات الدولة الخارجية مع الدول الاخرى ، فانها قد تكون ايضاً بسبب قيام الحروب الاهلية داخل الدولة الواحدة كما هو واقع في كثير من دول العالم «تشاد . . رواندا . . لبنان . . سيرالانكا . . »

(2) لمعرفة اثر التقدم التقني في المجال العسكري يمكن الرجوع الى كتابنا مدخل لدراسة العلاقات الدولية

المبحث الثاني / ترشيد الانفاق العام

المقصود بترشيد الانفاق العام هو ان تحقق النفقات العامة الاهداف المحددة للدولة وذلك باستخدامها على احسن وجه ممكن والحيلولة دون اساءة استعمالها او تبذيرها في غير اغراض المنفعة العامة .

ونظراً لاهمية هذا الموضوع فقد اكتسى في الماضي ويكتسي الان اهمية قصوى . فالدولة بعكس الافراد تحصل على الايرادات العامة وتقوم بانفاقها لحساب الغير ولذلك يخشى على الموارد العامة من التبذير والاسراف . وهذا مادفع بالكثير من الماليين التقليديين الى القول بضرورة الحد من الانفاق العام لما يتضمنه من مخاطر شديدة وباعتباره غير منتج فافضل النفقات اقلها واحسن ما تستطيعه الدولة وهي تمارس نشاطها هو ان تحد من انفاقها ، فالعلامة ليون ساي Leon say كان يقول «ان الانفاق العام الامثل هو الاقل مقداراً وافضل الضرائب هي اكثرها انخفاضاً» وبعكس ذلك يرى البعض ان الانفاق العام فيه منفعة محققة لانه يؤدي لزيادة الانفاق الكلي ومن تم لايجاد فرص عمل جديدة مع ما يعنيه ذلك من تعميم للرخاء .

والواقع ان كلا الرأيان على اطلاقهما خطأ فالقول بان الانفاق العام غير منتج مجاف للحقيقة لان الانفاق العام يعد منتجاً متى ما ادى لخلق خدمات نافعة . وبالمثل فان القول بانه نافع دائماً قد يجانب الصواب لان زيادة حجم الانفاق العام قد لا تتحقق الا على حساب نقصان حجم الانفاق الخاص ، اي انها تؤدي لتحويل جزء من الانفاق الكلي ومن عناصر الانتاج من اتجاهاتها الاصلية ومن المتصور الا يكون ذلك نافعاً في جميع الاحوال خاصة لو تم انفاق الاموال العامة في اعمال غير منتجة كالمشروعات المظهرية او ذات الانتاجية الضعيفة [1] وقد حاول بعض الكتاب وضع معايير محددة يمكن على اساسها تحديد

---

(1) شريف رمسيس تكلا ـ الاسس الحديثة لعلم مالية الدولة ص 60

الحجم الامثل للانفاق العام [1] وامام الاختلاف حول هذه المعايير وصعوبة وضعها موضع التطبيق فانه يبدو من الافضل وضع بعض الضوابط العامة التى يجب على الاجهزة العامة اتباعها والتقيد بها حتى يمكن تحقيق اكبر منفعة اجتماعية باقل قدر من الانفاق العام واهم هذه الضوابط مايلى :

اولاً

ان تكون الغاية من النفقات العامة هى تحقيق النفع العام ويقتضى ذلك عدم صرفها لتحقيق المصالح الخاصة لبعض الافراد او المجموعات . ويتحقق الصالح العام بتحقيق الانفاق العام لاكبر قدر من الرفاهية لاكبر قدر من المواطنين .

ثانياً

تحديد اولويات للانفاق العام بحسب الاهمية النسبية للخدمات المراد تقديمها . فتوفير مياه الشرب اولى من بناء مركبات رياضية ضخمة . وبناء مستشفى افضل من بناء ملعب للتنس الارضي واقامة مصنع او محطة للطاقة افضل من استيراد ادوات ترفيهية . طبعاً لايعنى ذلك ان المركبات الرياضية او الادوات الترفيهية عديمة الفائدة ولكنها نسبياً اقل فائدة من توفير مياه الشرب او علاج المواطنين او توفير النور لهم .

ثالثاً :

الابتعاد ما امكن عن النفقات الغير منتجة او التى تكون انتاجيتها ضعيفة كالمشاريع المظهرية ، والاحتفالات الضخمة المكلفة فبناء مركب رياضي يسع

(1) من هذه المعايير ما قال به بعض كتاب القرن التاسع عشر من ان الحد الامثل للانفاق العام يتحقق حين تتعادل المنفعة الحدية للنفقات العامة مع المنفعة الحدية لهذه النفقة اذا مابقيت في يد الافراد وانفقت كدخول لهم ويتحقق المستوى الامثل للمجتمع من مجموع المستويات الفردية . وبعبارة اخرى فان الدولة تستمر في زيادة النفقات العامة الى الحد الذى تتساوى عنده التضحية الحدية المترتبة على فرض الضرائب مع المنفعة الحدية التى تولدها النفقات العامة . ولكن هذا المبدأ صعب التطبيق بسبب صعوبة استكشاف وتجميع تقديرات الافراد للمنافع العامة وذلك لبيان حجم الانفاق وكيفية توزيعه . .

وكذلك نادى بعض الكتاب بمعيار آخر هو . ان الانفاق الامثل يتحقق بت [illegible] المنفعة الحدية الاجتماعية في كل وجه من اوجه الانفاق مع التكلفة الحدية الاجتماعية ويقصد بالمنافع الحدية الاجتماعي [illegible] ار الكسب الذى يعود على افراد المجتمع ككل من جراء النشاط العام اما التكلفة الاجتماعية الحدية فانها تبين مقدار ما ضحى به من انتاج القطاع الخاص من جراء قيام الدولة بالنشاط .

راجع - عبدالكريم صادق بركات - حامد عبدالمجيد دراز - علم المالية العامة - مرجع سبق ذكره ص 219 وما يليها .

100 الف متفرج فى مدينة صغيرة لايزيد سكانها عن 60 الف نسمة يعد اهدارا للمال العام [1]

رابعاً

ضرورة توزيع النفقات العامة توزيعاً عادلاً بين مختلف مناطق الدولة حتى تتحقق التنمية المتكاملة التى يستفيد منها جميع السكان وليس فئة خاصة او منطقة محدودة . [2]

خامساً :

ضرورة الاقتصاد فى النفقات العامة حتى يمكن تجنب اى اسراف او تبذير عند القيام بالانفاق العام . ونشير هنا الى بعض صور الاسراف والتبذير التى ترتكبها الادارات العامة خاصة فى الدول النامية وهى دول فقيرة محتاجة لبناء نفسها وهذا الاسراف والتبذير يمكن تجنبه او على الاقل الحد منه باجراءات بسيطة .

أ - ارتفاع تكاليف تادية الخدمات العامة مقارنة بتكاليف مثل هذه الخدمات فى الدول الاخرى بالرغم من تقارب مستويات المعيشة والاجور . ويرجع ذلك خاصة الى ارتفاع قيمة العقود المخصصة لتنفيذ المشروعات العامة بسبب غياب الضوابط القانونية المنظمة للتعاقد او عدم احترامها وكذلك كثرة اللجوء الى العمولات والرشاوى دون تعرض المخالفين للعقاب .

ب - غياب التنسيق بين الادارات العامة المختلفة والتى تقوم بتأدية خدمات تكمل بعضها البعض وهذا يرجع فى الدرجة الاولى لعدم وجود خطط تنمية متكاملة او لتجاهل هذه الخطط من قبل المسئولين عند قيامهم بالاعمال الموكلة اليهم .

ومثال ذلك ما يحدث بعد اتمام تعبيد الطرق من قيام شركات توزيع الكهرباء او المياه او الهاتف من اعمال حفر لمد شبكاتها مما يحمل الخزينة العامة مصاريف اضافية ويعطل السير العادى للمرافق العامة .

(1) من ذلك مال قام به الرئيس هوفيت بوانى رئيس ساحل العاج من بناء لكنيسة ضخمة فى مدينة ياموسوكرو وهى مدينة صغيرة فى وسط ساحل العاج مما اثار غضب الشعب باعتبارها تمثل اهداراً للمال العام فى مشاريع مظهرية

(2) من امثلة التنمية غير المتكاملة ماقام به نظام حكم الرئيس التونسى السابق الحبيب بورقيبة من تنمية لمنطقة الساحل خاصة منطقة المنستير وسوسة واهماله لمناطق الشمال الغربى والغرب والجنوب .

ج ـ تشغيل الادارات العامة لموظفين وعاملين اكثر مما يلزم لتأدية الاعـمال المو
اليهـا مما يتسبب فى ضيـاع للمال العام فى صـورة مرتبـات ومستلزمـات تشغي
«مكاتب ـ سيارات ـ مكيفات » لاتقدم للمجتمع فائدة تذكر

د ـ المبالغة فى نفقات التمثيل الخارجى وفى نفقات سفر الوفود الرسميـة للخار
فى مهام وهمية او قليلة الفائدة مما يعنى خروج عملات صعبة قـد يكون المجتم
فى حاجة ماسة اليها فمثلاً يمكن الاتفـاق بين دول اتحـاد المغرب العـربى على ا
تمثل سفارة احد دوله بقية الدول المغاربية خاصة فى المناطق قليلة الاهمية

سادساً

ضرورة فرض رقابة فعالة على كل عمليات الانفاق العام وذلـك بالتـأكد من صرفه فى المجالات المخصص لها وفى حدود القوانين واللوائح ، وفى غياب كـل اسراف او تبذير او اختلاس وما يتبع ذلك من ضرورة معاقبة المخالفين .

1 ـ سنرجع الى مسألة الرقابة عند دراستنا للرقابة على تنفيذ الميزانية العامة وذلـك فى القسم الاخير من هـذا المؤلف انظر ص (202) ومـايليها من هـذا الكتاب

القسم الثانى/ الايرادات العامة

القسم الثاني / الايرادات العامة

مقدمة :

الايرادات العامة هى مجموع المبالغ النقدية اوالاموال التى تحصل عليها الدولة وغيرها من الاشخاص العامة بغرض تغطية النفقات العامة ووضع السياسة المالية للدولة موضع التنفيذ .

فالدولة - كما لاحظناه سابقاً - تقوم بتأدية وظائف معينة ، وهى تبعاً لذلك ملزمة بالانفاق العام فمن اين ستغطى الدولة هذه النفقات ؟
ان الدولة تحتاج من اجل ذلك الى اموال طائلة تستمدها من مصادر مختلفة تبعاً لنوع الخدمات التى تقدمها وللظروف الاقتصادية والسياسية السائدة فى المجتمع .
فتطور دور الدولة وانتقالها من الدولة الحارسة الى الدولة المتدخلة ثم الى الدولة المنتجة ، قد ادى الى تطور نظرية الايرادات العامة والى تعدد انواعها واغراضها .
فاتساع دور الدولة وتعدد وظائفها وزيادة نفقاتها العامة حتم ضرورة زيادة ايراداتها . فالايرادات العامة التقليدية كالضرائب والرسوم والاثمان العامة لم تعد كافية لتغطية كل النفقات العامة ، ولذلك لجأت الدولة الى انواع اخرى من الايرادات العامة كالقروض والاصدار النقدى .
كما ان الغرض الرئيسى التقليدى للايرادات العامة وهو تغطية النفقات العامة قد تطور لتصبح الايرادات العامة اداة من ادوات التوجيه الاقتصادي والاجتماعى فالدولة باستخدام هذه الاداة يمكنها تشجيع نشاط اقتصادى معين او الحد من نشاط اخر غير مرغوب فيه كما يمكنها توجيه الاستثمارات الى قطاعات اخرى ، او محاربة التضخم او التقليل من الفوارق بين الطبقات .

انواع الايرادات العامة :
تعتمد الدولة على مصادر مختلفة للحصول على ايراداتها العامة فهى قد تلجأ الى استخدام مالها من سلطة الجبر والاكراه للحصول على ماتحتاجه من ايرادات وهكذا تقوم الدولة بتحصيل الضرائب والرسوم والغرامات . كما انها قد

تستخدم الطريقة العقدية للحصول على موارد اخرى فنراها تحصل على اثمان لبعض الخدمات التى تقدمها او تعقد قروضاً لفترة معينة لسد حاجتها من الايرادات .

ولكن لماذا لاتعتمد الدولة على مصدر واحد للايرادات العامة ؟

لاتعتمد الدولة على مصدر واحد للايرادات العامة مراعاة منها لدافعين اساسيين :

الدافع الاول : يتعلق بضمان مرونة ايراداتها ، اى الاحتفاظ بالقدرة على زيادتها بسهولة وكلما دعت الحاجة الى ذلك . ومن المؤكد ان تعدد مصادر الايرادات يعينها على تحقيق ذلك . اما اذا كانت الدولة تعتمد على مصدر واحد مثلا كفرض ضريبة واحدة على الدخل فان الدولة ستفقد تلك المرونة ، كما ان ذلك المصدر سيشكل عبئاً كبيراً على الافراد يصعب تحمله وبالتالى تصعب زيادته دون اثارة مشاكل اقتصادية واجتماعية يستحسن للدولة تجنبها .

الدافع الثانى :

يتعلق بنوع الخدمات التى تقدمها الدولة وضرورة تحديد الاساليب اللازمة الملائمة لكل منها لتحصيل اثمانها وتغطية تكلفتها .

فالخدمات التى تؤديها الدولة متنوعة . وهى تختلف باختلاف الحاجات العامة التى تقوم الدول باشباعها وهذه الحاجات العامة تقسم عادة الى نوعين : الحاجات غير القابلة للتجزئية والحاجات القابلة للتجزئية .

أ ـ الحاجات غير القابلة للتجزئية :

تظهر نتيجة لوجود المجتمعات بعض الحاجات الجماعية مثل الحاجة الى الامن والعدل والحماية ضد العدوان الخارجى وهذه الحاجات تسمى بالحاجات الجماعية الاولية وتتميز هذه الحاجات ببعض الخصائص اهمها :

1 ـ انها لاتقبل التجزئية اى لايمكن تحديد نصيب كل فرد منها وبالتالى لايمكن تحديد ثمنا لها .

2 ـ لايمكن ترك اشباعها للنشاط الخاص

3 ـ لايشترط دفع ثمن للحصول عليها واشباعها

4 ـ لايمكن استبعاد احد افراد المجتمع من الاستفادة منها سواء ساهم فى تمويلها ام لم يساهم .

ونظراً لما تتميز به هذه الحاجات من خصائص فانه يتحتم على الدولة ان تقوم باشباعها ، كما يتم تمويلها عن طريق الضرائب .

ب ـ الحاجات القابلة للتجزئية :

الى جانب الحاجات غير القابلة للتجزئية ، يوجد عدد كبير من الحاجات التى يمكن تجزئية كل من الطلب والعرض عليها اى يمكن تقدير قيمة مايحصل عليه كل فرد منها ، ومثالها المواصلات الكهرباء ، الهاتف ، الصحة ، التعليم .

وهذه الحاجات تتميز بدورها ببعض الخصائص اهمها :

1 ـ يمكن تحديد ثمناً لها وذلك بسبب امكانية تقدير مايعود على كل فرد منها .

2 ـ يمكن اشباعها عن طريق النشاط الخاص ، فالدولة ليست ملزمة بالقيام بها ، بل يتوقف ذلك على المذهب السياسى والاقتصادى السائد فيها .

3 ـ يمكن استبعاد من لايدفع الثمن من الاستفادة منها وذلك لامكان معرفته

ويلاحظ ان هذا النوع من الحاجات يحقق فى نفس الوقت نفعاً خاصاً للمستفيد من اشباع الحاجة ونفعاً عاماً للمجتمع الا ان درجة توافر كل منها تتباين فى حالة الحاجات ذات الطبيعة التجارية البحتة «كالكهرباء والهاتف» منها فى حالة الحاجات او السلع شبه التجارية «كالتعليم والصحة» .

فعنصر النفع الخاص يبدو اكثر وضوحا من عنصر النفع العام فى حالة الحاجات ذات الطبيعة التجارية ولذلك يطلق على المقابل الذى تحصل عليه الدولة من اجل اشباعها مصطلح «الثمن العام» .

وبالعكس فأن عنصر النفع العام يبدو اكثر وضوحاً ولايقل قوة عن عنصر النفع الخاص فى حالة الخدمات شبه التجارية التى تحرص معظم الدول على تقديمها . ويطلق على المقابل الذى تحصل عليه الدولة من اجل اشباع هذه الحاجات اصطلاح «الرسم» .

ويتضح مما سبق ان الدولة تحصل على ثلاثة انواع من الايرادات مقابل ماتقدمه للافراد من خدمات :

1 ـ ضرائب على دخول الافراد وثرواتهم تحصلها الدولة كمقابل للخدمات الاساسية غير القابلة للتجزئية التى تؤديها لجميع الافراد بغير تمييز .

2 ـ اثمان عامة عن تقديم بعض السلع والخدمات التى يغلب عليها النفع الخاص ويطلق على هذه الاثمان ايضاً ايرادات ممتلكات الدولة الخاصة او ايرادات الدومين الخاص .

3 ـ رسوم عامة عما تقدمه للافراد من خدمات يغلب عليها النفع العام ولكنها تحقق لهم نفعاً خاصاً ايضاً .

وتمثل هذه الانواع الثلاثة المصادر الرئيسية للايرادات العامة الا ان الدول قد تلجأ استثناء لموردين اخرين على قدر كبير من الاهمية هما :

1 ـ القروض العامة : وهى مبالغ نقدية تستدينها الدولة او احدى الهيئات العامة من الافراد او من المؤسسات الخاصة او الهيئات العامة الوطنية او الاجنبية او من المؤسسات الدولية مع الالتزام بردها فى خلال فترة معينة مضافاً اليها بعض المزايا .

والقروض العامة تمثل الان احد المصادر الرئيسية للايرادات العامة فى معظم الدول ليست فقط فى الظروف الاستثنائية وانما ايضاً فى بعض الظروف العادية حينما لاتكفى المصادر الثلاثة السابقة لتغطية حجم النفقات العامة المتزايد .

2 ـ الاصدار النقدى :

قد تلجأ الدولة لتمويل نفقاتها الى طبع ماتحتاج اليه من اوراق نقدية فالدولة بما لها من سيادة وسلطان تستطيع اصدار الاوراق النقدية لسد الفجوة بين نفقاتها وايراداتها ولكن الدول تتجنب فى الغالب اللجوء الى هذه الطريقة بسبب النتائج التضخمية الخطيرة التى تترتب على استخدامها .

نخلص من ذلك ان اهم انواع الايرادات العامة تتمثل فى :

1 ـ الضرائب .

2 ـ الاثمان العامة او ايرادات املاك الدولة

3 ـ الرسوم

4 ـ القروض العامة

5 ـ الاصدار النقدى

وبالاضافة الى هذه الانواع المهمة توجد بعض المصادر القليلة الاهمية لايرادات الدولة مثل :

- الغرامات
- الهبات والهدايا
- اليانصيب
- التعويضات .

تطور الاهمية النسبية لمصادر الايرادات العامة :

ذكرنا بايجاز انواع الايرادات العامة . وقبل ان نقوم بدراستها التفصيلية ـ علينا ان نشير الى ان اهمية كل نوع منها تتباين عبر الدول وعبر العصور المختلفة .

فمثلاً فى الجماعات البدائية كانت فكرة الايراد العام غير معروفة ، حيث كانت المساهمة فى الحرب أهم مظهر للحياة المشتركة ، فلم تكن ثمة حاجة الى ايراد عام لتمويل الحرب . لكن تغير الحال تدريجياً خاصة بعد أن ظهرت فكرة الدولة وبعد ان انتشر استعمال النقود فى التداول على نحو ما وقع فى العصرين اليونانى والرومانى فتعددت أوجه الايراد العام لكن لم تكن الضريبة حينئذ تحتل مكاناً هاماً بين تلك الاوجه ، كما كانت الضرائب قاصرة على الفردة (ضريبة الرؤوس) بجانب بعض الضرائب غير المباشرة كرسوم المرور على التجارة العابرة والضرائب الجمركية [1] .

اما فى العصور الوسطى وبداية العصور الحديثة فان الايرادات العامة تمثلت اساساً فى ايراد املاك الدولة والتى كانت تختلط بأملاك الملك على المستوى الوطنى ، واملاك الامير على مستوى المقاطعات . ويفسر هذا الوضع بأن الملوك قد تنازلوا مع بداية عصور الاقطاع فى اوروبا ، لا مراء الاقطاع عن حق فرض الضرائب ، مما استلزم ضرورة اعتماد الدولة بصفة أساسية على

---

(1) عبد المنعم فوزى ـ المالية العامة والسياسة المالية ص 83 .

دخلها من املاكها (الدومين) [1] . ولم يكن الالتجاء إلى الضرائب يتم فى هذه العهود الا بصفة استثنائية . ولذلك ظهرت التفرقة بين المالية العادية ، وهى تلك التى تتمثل أساساً فى دخل الدومين ، والمالية غير العادية ، وهى تلك التى تتمثل فى الضرائب والقروض [2] .

وبانتهاء عصور الاقطاع ، استردت السلطة المركزية ما سبق وأن تنازلت عنه لامراء الاقطاع من حق فرض الضرائب . وأستتبع ذلك زيادة الالتجاء إلى الضرائب .

ولم يقف أمر تطور الايرادات العامة عند هذا الحد ، فقد أضطرت الدولة مرة أخرى ، تحت ضغط تزايد النفقات العامة خاصة بسبب الحروب الكثيرة ، إلى البحث عن إيرادات أخرى ، وكان الالتجاء الى القروض العامة . وبالتدريج توسعت الدولة فى الالتجاء الى هذه القروض . وهنا ظهرت تفرقة جديدة بين الايرادات العادية والايرادات غير العادية ، فاعتبر دخل الدولة من املاكها والضرائب ايرادات عادية . بينما اعتبرت القروض العامة ايرادات غير عادية [3] .

اما فى الوقت الحاضر ، فيلاحظ ان الايديولوجية السائدة فى دولة معينة هى التى تعطى الاهمية النسبية لمورد معين من الايرادات العامة على حساب الموارد الاخرى .

فعلى سبيل المثال نجد ان ايرادات الدولة من املاكها تعتبر مورداً قليل الاهمية فى الدول الرأسمالية المتقدمة نظراً لان القاعدة فى هذه البلدان هى الملكية الخاصة لوسائل الانتاج ، فى حين ان هذه الايرادات تمثل مورداً هاماً فى

---

(1) كلمة « دومين » « Domaine » يقصد بها معان كثيرة منها :

أ ـ ملكية واسعة وكبيرة (ملكية ارض كبيرة) .

ب ـ مجال او ميدان ـ فيقال مثلاً ميدان الادب Domaine de La Litterature او فى ميدان الرياضة Domaine Sportif .

جـ ـ الاموال المملوكة للدولة (سواء كانت عامة او خاصة) وهو المعنى المراد هنا ـ يراجع قاموس لاروس طبعة 1985 ص288 .

(2) رفعت المحجوب ـ المالية العامة ص 171 ـ 172 .

(3) السيد عبد المولى ـ المالية العامة 208 ـ 209 .

الدول التى تأخذ بالمبادىء التدخلية أو تعتنق الافكار الاشتراكية حيث يتسع القطاع العام وتتوسع الدولة فى التأميم وتملك وسائل الانتاج .

كما يلاحظ ان الاهمية النسبية لايرادات املاك الدولة فى البلاد النامية تفوت تلك التى تمثلها فى البلاد الرأسمالية المتقدمة نظراً لأن ضروريات التنمية تفرض التوسع فى المشروعات العامة وبالتالى كبر حجم القطاع العام .

وبالمثل فان الرسوم كانت تعتبر مورداً هاماً فى الفترة التى ساد فيها مفهوم الدولة الحارسة وغلب فيها اعتبار الدولة مجرد تنظيم يهدف لتقديم خدمات معينة للافراد مقابل التزامهم بدفع تكاليفها .

اما فى الاونة الاخيرة فقد تضاءلت اهمية الرسوم نتيجة تغير مفهوم الدولة وحرصها على تقديم الكثير من الخدمات مجاناً وبدون مقابل ، كتعبير عن وظيفتها الاجتماعية . وقد صاحب هذا التراجع فى اهمية الرسوم تزايداً مستمراً فى اهمية الضرائب . كما تزايدت مؤخراً اهمية القروض العامة خاصة فى الدول النامية لتلبية احتياجات عملية التنمية .

تقسيم الايرادات العامة :

لقد تعددت الاراء بصدد تصنيف الايرادات العامة ، وان اتفقت على ثنائية تقسيمها . واهم هذه التقسيمات مايأتى :

أ ـ ايرادات اجبارية او سيادية وايرادات اختيارية او اقتصادية :

الايرادات الاجبارية او السيادية هى التى تحصل عليها الدولة وغيرها من الهيئات العامة بما لها من سلطة آمرة وقدرة على اكراه الافراد على دفع اموالهم جبراً ، اى دون ما حاجة الى موافقتهم ومثال هذه الايرادات : الضرائب ، الرسوم ، القروض الاجبارية ، الغرامات التى تحكم بها المحاكم .

اما الايرادات الاختيارية او الاقتصادية فهى التى تحصل عليها الدولة باستخدام وسيلة العقد او الاتفاق . اى ان الافراد يقومون بدفعها بمحض رغبتهم وحر اختيارهم كايرادات الدولة من املاكها والقروض الاختيارية . ويعيب هذا التقسيم اسقاطه ما تتمتع به الدولة من سلطة واسعة فى تحديد أسعار منتجات المنشآت العامة الاحتكارية . فقد تفرض رسوماً على خدمات

لا يمكن للناس الاستغناء عنها وحينئذ تعتبر ايراداتها من هذه وتلك ايرادات جبرية [1] .

ب ـ الايرادات العادية والايرادات غير العادية :

ويقوم هذا التقسيم على اساس دورية الايرادات ودرجة تكرارها . فالايرادات العادية هى تلك التى تحصل عليها الدولة بصفة منتظمة ودورية ، مثل الضرائب والرسوم وايرادات الدولة من املاكها .

اما الايرادات غير العادية فهى تلك التى تحصل عليها الدولة بصفة غير منتظمة ، ولذلك تسمى ايضاً بالايرادات الاستثنائية ومثالها القروض العامة والاصدار النقدى الجديد .

وهذا التقسيم يتم فى مواجهة تقسيم النفقات العامة الى نفقات عادية واخرى غير عادية . فالايرادات العادية تغطى النفقات العادية والايرادات غير العادية تغطى النفقات غير العادية [2] .

جـ ـ الايرادات الاصلية والايرادات المشتقة :

يقوم هذا التقسيم على اساس مصدر الايرادات فالايرادات الاصلية هى التى تحصل عليها الدولة من املاكها ، اما الايرادات المشتقة فهى التى تستقطعها الدولة من ثروات الاخرين . وهذا النوع يضم بقية الايرادات كالضرائب والقروض العامة والغرامات .

ومهما يكن من امر هذه التقسيمات فهى تقسيمات غامضة ومتداخلة ويشوبها كثير من النقد ، ولذلك فان كل دولة تحدد مصادر ايراداتها فى ظل ظروفها الخاصة ، وتشكل عملية اختيار هذه المصادر جزءاً اساسياً من سياستها المالية التى تتفاعل مع الواقع الاقتصادى والاجتماعى والسياسى للمجتمع .

(1) راجع عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد ـ اقتصاديات المالية العامة ـ القاهرة 1988 ص 169 .

كذلك ـ عبد المنعم فوزى ـ المالية العامة والسياسة المالية ص 84 ـ محمد دويدار ـ دراسات فى الاقتصاد المالى ص 157 ـ 162 .

(2) للمزيد من التفاصيل خاصة حول الانتقادات الموجهة الى هذا التقسيم ، يراجع ـ رفعت المحجوب ـ المالية العامة ص 165 .

ونظراً لتعدد انواع الايرادات العامة واختلاف اهميتها النسبية فأننا سنقوم باستعراض موجز للايرادات العامة قليلة الاهمية كالغرامات ـ الهبات والهدايا ـ اليانصيب ـ التعويضات التى تحصل عليها الدولة ـ وكذلك للاصدار النقدى رغم اهميته النسبية . ثم نقوم بدراسة موسعة لبعض الايرادات المهمة كدخل الدولة من املاكها ـ الرسوم ـ القروض العامة ، واخيراً الضرائب باعتبارها المصدر الرئيسى للايرادات العامة فى غالبية الدول : فنخصص .

الباب الاول : لايرادات الدولة من املاكها .
الباب الثانى : للرسوم .
الباب الثالث : للقروض العامة .
الباب الرابع : للضرائب .

اولاً : الغرامات :

الغرامة عقوبة مالية تفرض على مرتكبى المخالفات القانونية ولذلك فان الغاية الاصلية منها ليست الحصول على ايرادات للدولة وانما معاقبة المخالفين . وباعتبار الغرامة عقوبة فانه يصعب الاعتماد عليها فى تمويل النفقات العامة ، خاصة وانه يصعب التنبؤ بمقدارها لارتباطها بالمخالفات القانونية وجوداً وعدماً . كما ان حصيلتها ضئيلة وغير ثابتة ، وتزداد ضآلتها كلما اقترب قانون العقوبات من تحقيق الهدف من وجوده .

ثانياً : الهبات والهدايا :

وهى ما تحصل عليه الدولة او غيرها من الهيئات العامة من تبرعات او هدايا بغية مساعدتها فى تمويل نفقاتها العامة . وقد يكون مصدر هذه الهبات مواطنى الدولة او مواطنى دول اخرى ، كما قد تكون منحاً مقدمة من دول اجنبية او منظمات دولية .

ويرى البعض ان الهدايا والهبات المقدمة من مواطنى الدولة ما هى فى الاصل الا ضرائب مستحقة على الممول ولكنه بطريقة او باخرى استطاع ان يتهرب من ادائها فى حينها . فلما تيقظ ضميره سارع بارسالها فى صورة تبرعات

او هدايا للدولة او لاحدى هيئاتها العامة . ولكن هذا الرأى فى اعتقادنا صحيح لان من يتهرب من الضريبة يصعب ان يستيقظ ضميره حتى بدفعها . كما ان المتبرعين للدولة قد يكونوا من دافعى الضرائب الجيد ولذلك لا يمكن افتراض انهم كانوا من المتهربين من دفع الضريبة ، علاوة ذلك ان التبرعات والهدايا غالباً ما تكون مرتبطة بعوامل اخرى دينية ووطنية . بل وفى بعض الاحيان دعائية لا علاقة لها بمسألة الضريبة .

والحقيقة ان دور الهبات والهدايا محدود فى تمويل النفقات العا فحصيلتها ضئيلة وغير منتظمة الامر الذى يجعل من الصعب الاعتماد عل كمصدر من المصادر الاساسية لتمويل النفقات العامة . ولكن ذلك لا دورها فى تغطية نفقات بعض المؤسسات الاجتماعية والدينية والثقافية ك الحضانة والتعليم والمكتبات والمستشفيات وكذلك المساهمة فى بناء المساجد كما لا يمكن انكار دورها فى فترات الازمات الكبرى كالحروب او عند و كوارث طبيعية كالزلازل والفيضانات . . . الخ .

ثالثاً : اليانصيب :

يرى البعض ان حصيلة اليانصيب العام اى الذى تنظمه الدول تشرف عليه تعد من احسن مصادر الايرادات العامة واقلها عبئاً على اف المجتمع . ويرجع ذلك الى طبيعته الاختيارية الطوعية ولكثرة الافراد المشترك فيه ، خاصة اذا كانت الدولة تنظم اكثر من نوع من انواع اليانصيب العام ك تفعله بعض الدول الغربية حيث تصدر يانصيب عام واخر رياضى . وم تحصل فى كل مرة على مبالغ ضخمة تصل الى مايزيد على 30٪ من قيمة المبال الملعوب بها .

ولا جدال فى ان هذا المورد من موارد الدولة يثير الكثير من المناقشا الدينية والاخلاقية التى لا مجال هنا لاثارتها [1] .

رابعاً : التعويضات :

وهى ما تحصل عليه الدولة او غيرها من الهيئات العامة من مبالغ ما نتيجة لارتكاب الغير افعال اضرت بها ، وتوجب القوانين الداخلية او الدو

(1) اما عن الناحية الدينية والاخلاقية فتكفى الاشارة وبكل اسف الى ان عدداً من الدول الاسلامية تحصل على موا دخل كبيرة من الضرائب المفروضة على استهلاك المشروبات الكحولية ، وكذلك على الملاهى . بل ان بعضها ينظم بيو للبغاء ويحصل فى مقابل ذلك على بعض الضرائب والرسوم .

الزامهم بتعويضها . من ذلك ما تحصل عليه الدولة من تعويضات نتيجة حروب العدوان المرتكبة ضدها . . . الخ .

ونظراً لصعوبة التنبؤ بحصيلة التعويضات ولعدم انتظامها وثباتها فانه لا يمكن الاعتماد عليها كمصدر اساسى من مصادر الايرادات العامة . ولكن ذلك لا ينفى اهميتها فى بعض الاحيان ، وضرورة تمسك الدولة وغيرها من الاشخاص العامة بحقوقها الناتجة عن الاضرار بها والمطالبة بالتعويض كل ما امكن ذلك .

خامساً : الاصدار النقدى :

ويقصد به قيام الدولة بما لها من سيادة وسلطان باصدار كمية اضافية من النقود تستخدمها فى تغطية العجز الذى تعانى منه الميزانية العامة نتيجة تجاوز النفقات العامة لمجموع الايرادات العامة المتحصل عليها . ولكن الدول تتجنب اللجوء الى هذا المصدر لما قد ينتج عنه من اثار تضخمية خطيرة .

الباب الاول : ايرادات املاك الدولة

يقتضى قيام الدولة بوظائفها تملكها لمجموعة متنوعة من الاموال تتراوح بين المبانى والطرق والاراضى الزراعية والمشروعات الصناعية والتجارية ، وهذه الاموال يطلق عليها عادة اصطلاح « الدومين »[1] و تنقسم الى نوعين رئيسيين :

الدومين العام والدومين الخاص ، وبعد التعرف عليهما سنعطى فكرة عن الاعتبارات المتعلقة بتحديد الثمن العام .

الفصل الاول : الدومين العام « او ممتلكات الدولة العامة »

هى مجموعة الاموال التى تملكها الدولة او احدى الاشخاص الاعتبارية العامة ملكية عامة والمخصصة للمنفعة العامة بحكم طبيعتها او بارادة السلطة العامة او بالفعل .

ومن تم يجب ان يتوفر شرطان لثبوت صفة العمومية على مال وهما :

1 ـ يجب ان تكون الاموال مملوكة للدولة او لاحدى الاشخاص الاعتبارية العامة المرفقية « الهيئات والمؤسسات العامة » او الاقليمية « البلديات » .

2 ـ يجب ان تكون هذه الاموال مخصصة للمنفعة العامة ، بحكم طبيعتها او بارادة السلطة العامة او بالفعل . وعليه فلا تثبت صفة العمومية على الاموال التى تستهدف الادارة من تملكها ما يهدف اليه الافراد ، اى تلك الاموال التى يقصد من تملكها تحقيق الربح[2] .

ومن امثلة الاموال العامة ، الطرق العامة ، الجسور ، المطارات ، المبانى الادارية ، الحدائق العامة .

وهذه الاموال تخضع لاحكام القانون العام ، ونظراً لاهميتها فان القانون قد حماها ونظم استعمالها .

ومن اوجه الحماية التى احيطت بها الاموال العامة :

أ ـ عدم جواز التصرف فى الاموال العامة .

---

(1) انظر ما سبق ص 58 ـ الهامش لمعرفة المقصود بكلمة « دومين » .

(2) د . صبيح مسكوني ـ مبادىء القانون الادارى الليبى ـ الكتاب والتوزيع والاعلان والمطابع ـ الطبعة الثالثة 1982 ص ص 413 ـ 428 .

ب ـ عدم جواز تملكها بالتقادم .

جـ ـ عدم جواز الحجز عليها[1] .

كما ان استعمالها قد اخضعه القانون للقواعد العامة التى تحكم الانتفاع بالمرافق العامة وهى :

الحرية ، المساواة ، المجانية .

أ ـ الحرية : اى ان الافراد احرار فى استعمال الاموال العامة دون اذن او ترخيص مسبق ، لان مثل هذا الاستعمال يعتبر من الحريات العامة الاساسية التى يضمنها القانون .

ب ـ المساواة : اى عدم التمييز بين الافراد عند استعمالهم لهذه الاموال .

جـ ـ المجانية : اى حق الافراد فى الانتفاع المجانى وبدون مقابل مالى ، بهذه الاموال .

وتطبيقاً لكل ما سبق فانه من النادر ان تحصل الدولة على ايرادات عامة من هذه الاموال[2] .

الفصل الثانى : الدومين الخاص « او ممتلكات الدولة الخاصة » :

وهو يمثل مجموع الاموال التى تملكها الدولة وغيرها من الاشخاص العامة الاعتبارية ملكية خاصة وتخضعها لاحكام القانون الخاص ، بقصد الحصول على ما تدره هذه الاموال من ايرادات ، وهو تقريباً نفس الغرض الذى يستهدفه الافراد من تملكهم للاموال .

ومثال هذه الاموال : الأراضى الزراعية ، الغابات ، المشروعات الصناعية والتجارية .

وتحرص معظم الدول على ادارة هذه الاموال وفقاً للنظم السائدة فى

---

(1) تنص المادة 87 مدنى على :

1 ـ تعتبر اموالاً عامة العقارات او المنقولات التى للدولة او الاشخاص الاعتبارية والتى تكون مخصصة للمنفعة العامة بالفعل او بمقتضى قانون أو قرار من اللجنة الشعبية العامة او من الامين المختص .

2 ـ هذه الاموال لا يجوز التصرف فيها او الحجز عليها او تملكها بالتقادم .

(2) فى حالات استثنائية قد تجيز بعض القوانين للدولة ان تحصل على مقابل من الافراد نظير انتفاعهم بالمال العام ، ويأخذ هذا المقابل عادة شكل رسم أو أتاوة يفرض على كل مستفيد ومع ذلك فان القاعدة العامة تظل انتفاع الناس بهذه الممتلكات مجاناً .

الانشطة الخاصة ، وذلك حتى يتيسر لها تحصيل قدر كبير من الايرادات طريقها [1] .

والحقيقة ان الدومين الخاص هو وحده الذى يعنيه علماء المالية العامة الكلام على ممتلكات الدولة كمصدر من مصادر الايرادات العامة .
وينقسم الدومين الخاص الى عدة انواع اهمها ما يلى :

اولاً . الدومين العقارى :

تضم ممتلكات الدولة العقارية اساساً الاراضى ، الغابات ، المناجم والمحاجر ، المبانى او المساكن .

أ ـ الاراضـــى

كانت الاراضى التى تمتلكها الدولة أهم مصادر الايرادات العامة فى العصور الوسطى ، غير ان نمو وظائف الدولة وزيادة نفقاتها قد جعل هذا المصدر غير كاف مما دفع بالدول الى اللجوء اساساً الى فرض الضرائب . وتبع ذلك تخلى الدولة عن أراضيها وتمليكها للمواطنين ، ويمكن تبرير ذلك بـ :
أ ـ أن مصلحة الافراد الخاصة تدفعهم إلى العناية بما يمتلكونه من الاراضى فتزداد خصوبتها على مر الاعوام ويزداد تبعاً لذلك الدخل القومى .
ب ـ أن زيادة الدخل القومى تؤدى الى زيادة الايرادات العامة التى يتكون معظمها من الضرائب التى تفرض على الدخل والتى يمكن زيادتها بزيادته [2] .
ومع ذلك فان الدول قد تحتفظ استثناءاً بملكية بعض الاراضى كما فى الحالات التالية :
أ ـ اقامة مزارع نموذجية او تجريبية لارشاد المزارعين وادخال زراعات جديدة .

---

(1) يراجع حكم المحكمة العليا الصادر فى 4 / 4 / 1971 الذى تضمن ما يلى :
« للادارة ان تسلك فى ادارة اموالها واملاكها الخاصة دون العامة مسلك الافراد ، وتتبع فى ذلك نفس الوسائل التى يتبعونها فى ادارة واستغلال اموالهم وممتلكاتهم ، فتبيع وتشترى وتؤجر كما يبيعون ويشترون ويؤجرون وهى عندما تباشر ادارة املاكها الخاصة على هذا النحو فان جميع ما تقوم به من اعمال الادارة وتتخذه من اجراءات تخضع لاحكام القانون المدنى » .
طعن ادارى رقم 3 / 17 ق . مجلة المحكمة العليا يوليو 1971 .

(2) عبد المنعم فوزى ـ المالية العامة والسياسة المالية . مرجع سبق ذكره ص 85 .

ب ـ اقامة المشاتل العامة لتشجيع الغراسات التى ترغب فيها الدولة .
جـ ـ امتلاك مساحات من الاراضى البور بغرض استصلاحها وتحويلها الى اراضى زراعية توزع فيما بعد على المزارعين .

ب ـ الغابات :

تحرص اغلب الدول على المحافظة على الغابات وعلى تنميتها سواء من حيث المساحة او النوعية . وذلك لما لها من فوائد اقتصادية وتأثيرات جوية فى تلطيف الحرارة وتهدئة الرياح واعاقة السيول وحفظ التربة .
ولكن لماذا لا تترك الدول هذه الغابات للافراد او القطاع الخاص ؟
يعتقد ان استغلال الدولة للغابات يفضل استغلال الأفراد لها للاسباب التالية :
1 ـ اتساع مساحة الغابات التى تصل الى ملايين الهكتارات فى بعض الدول يتطلب وجود سلطة قوية لادارتها والاشراف عليها . فالغابات تحتاج الى حراسة ، وهى تحتاج الى مقاومة النيران فى حالة اندلاعها مما يتطلب امكانيات كبيرة تتجاوز امكانيات الافراد المحدودة .
2 ـ طول مدة الدورة الانتاجية للغابات ، مما ينعكس بوضوح على بطء عائد راس المال المستثمر فيها . فالفترة اللازمة لا نبات الغابات ووصولها الى مرحلة الانتاج طويلة نسبياً مقارنة بطول حياة الانسان ، ولذلك فان الافراد لا يستثمرون اموالاً كثيرة فى زراعة الغابات . بل على العكس . يميل القطاع الخاص الى اقتلاع الاشجار لا الى انباتها . ولهذا كانت زراعة الغابات تلائم الهيئات العامة ولا تلائم الافراد .
3 ـ سهولة زراعاتها : زراعة الغابات ابسط انواع الزراعات ، اذ تنمو الاشجار من تلقاء نفسها ولا تتطلب بذل مجهود كبير ، ولذلك فليس للقطاع الخاص اية ميزة على القطاع العام فى هذا الشأن .
والحقيقة ان الغابات تدر دخلاً مناسباً على مستوى المالية المحلية فى بعض الدول . فالبلديات الجبلية الغنية بالغابات تحصل على ايرادات من الاخشاب التى تنتجها غاباتها .

جـ ـ المناجم والمحاجر :

وهى تتمثل فى الثروات الطبيعية التى يمكن استخراجها من المناجم والمحاجر . وتختلف الدول فى اساليب استغلال هذه الثروات .

فقد تقوم الدولة باستغلال هذه الثروات مباشرة بسبب اهميتها فى دعم عملية التنمية خاصة فى الدول النامية . وقد ترى الدولة ان يقوم القطاع الخاص باستغلال هذه الثروات واستخراجها لانه اكثر كفاءة من القطاع العام كما هو حاصل فى بعض الدول الرأسمالية . وقد ترى الدولة ان تحتفظ بملكية المناجم والمحاجر ولكنها تترك امر استغلالها للقطاع الخاص ، مع قيامها بالاشراف على عملية الاستغلال بهدف تحقيق المعدل الامثل لاستغلال الثروة المعدنية فى ضوء الظروف الاقتصادية السائدة فى المجتمع . وقد يأخذ هذا الاشراف صورة اشتراك القطاع العام مع القطاع الخاص فى ممارسة استغلال الثروة المعدنية [1] .

د ـ المبانى السكنيه : تقوم اغلب الدول ببناء المساكن وذلك من اجل حل ازمة السكن الناشئة عن ارتفاع معدل النمو السكانى اوعن الهجرة من الارياف الى المدن . وكذلك من اجل اسكان محدودى الدخل . ولذلك لا يمكن القول ان هدف الدولة من ذلك هو تحقيق الربح والحصول على ايرادات عامة ، وانما هدفها الاساسى هو مساعدة ذوى الدخول المحدودة فى الحصول على سكن ملائم تلافياً للمشاكل الاقتصادية والاجتماعية . ويبدو واضحاً ان هذا النوع من الدومين لا يدر دخلاً يذكر للدولة ، بل بالعكس قد يؤدى الى استنزاف جزء من ايراداتها العامة .

ثانياً : الدومين الصناعى :

ويضم المشروعات الصناعية التى تمتلكها الدولة وتشكل قيمة انتاجها أحد مكونات الايرادات العامة . وقد اقترنت نشأة هذه الملكيات الصناعية باتجاه الدول فى بعض مراحل النمو الرأسمالى الى اقامة المشروعات الاساسية اللازمة للتنمية ، والتى لم يقبل الافراد على اقامتها لضخامتها او لانخفاض

(1) عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد ـ اقتصاديات المالية العامة ـ مرجع سبق ذكره ص 182 .

عائدها ، وقد استمر نطاق هذه الملكيات محدوداً الى ان اتجهت الدول الى التوسع فى سياسة التأميم ، فازدادت اهمية هذه الملكيات الصناعية ، واصبحت تلعب دوراً هاماً بما تحققه من ايراد ضخم للدولة فى تمويل الانفاق العام وفى توجيه النشاط الاقتصادى بصفة عامة [1] .

ويلاحظ ان اهم الصناعات التى يمكن ان تتملكها الدولة وتقوم بها هى :

أ ـ الصناعات النموذجية خاصة المتعلقة بميادين جديدة كالطاقة الشمسية .

ب ـ الصناعات التى قد تتسبب فى ضرر للمجموع اذا قام بها القطاع الخاص كالصناعات الحربية والطاقة النووية .

جـ ـ المشروعات التى تتجه بطبيعتها نحو الاحتكار كمشروعات النور والبريد والقطارات الخفيفة (مترو) . لان احتكارها يزيد من مقدرة القائمين بها على استغلال الجمهور . ولذلك يفضل قيام الدولة بها حتى يكون العائد منها ايراداً عاماً لصالح المجتمع .

د ـ مشروعات التنمية الاقتصادية فى البلاد النامية ، لقلة رؤوس الأموال الخاصة او لاحجامها عن الاستثمار فى هذه القطاعات . كالصناعات النفطية الكبرى ، وصناعة الحديد والصلب .

هـ ـ المشروعات التى تستهدف الدولة منها اغراضاً غير اقتصادية ، كمشروعات السكك الحديدية ، فان المصلحة العامة لا تستلزم انشاء وادارة الخطوط الحديدية المنتجة من الوجهة الاقتصادية فحسب ، ولكن تستلزم أيضاً انشاء الخطوط المفيدة من الوجهة الاستراتيجية ، والخطوط التى تربط المراكز الصغيرة حتى ولو كانت غير منتجة ، مما لا تقدم على القيام به المشروعات الخاصة التى لا تنشد غير الربح [2] .

ثالثاً : الدومين التجارى :

ويعتمد اساساً على الاحتكارات المالية للدولة ، التى تمكنها من تحقيق ايرادات مالية تعجز الدولة عن تحقيقها عن طريق فرض الضرائب . إذ تتمكن

(1) يونس احمد البطريق ـ اقتصاديات المالية العامة ص 105 .

(2) محمد فاضل شكرى . محاضرات فى المالية العامة ـ مرجع سبق ذكره ص 86 .

الـدولة عن طـريق احتكارهـا لتجارة سلعـة معينة من تحـديد اسعـار بيع هـ
السلعة على نحـو يزيـد كثيراً عن تكلفتهـا ، كما هـو الحال فى احتكـارات الـ
والملح والكحول .

رابعاً : الدومين المالى :

يقصد بالدومين المـالى اساسـاً الاوراق الماليـة كالاسهم والسنـدات الـ
تصدرها الشركات والتى تساهم فيها الدولة وتدر عليها ارباحـاً وفوائـد تدخـ
ضمن إيرادات الدولة .

ويعتبر هذا النوع أحدث انـواع الدومـين الخاص . وقـد أخذ نـطاقه
الاتساع نتيجة لرغبة الـدولة فى الاشراف عـلى القطاع الخـاص ، وفى السيطـ
عـلى بعض المشروعات الخـاصة ذات النفـع العام ، حتى تتمكن من تـوجيهـ
لتحقيق الصـالح العـام . وقد أدت نشـأة هذا النـوع من الدومـين الى نشأة مـ
يعـرف بشركات « الاقتصـاد المختلط » ، وهى التى تجمع بـين الملكية العـا
والملكية الخاصة .

الفصل الثالث :

الاعتبارات المتعلقة بتحديد الثمن العام

يثير تحديـد ثمن المنتجات العـامة او منتجـات القطاع العـام من السلع
الخدمات العديد من المشاكل التى تجعل تحديده يختلف عن تحديد الثمن بالنسـ
لمنتجات القطاع الخاص ، ولذا فهو يعرف بالثمن العام .

فمن المعروف أن الثمن بالنسبـة لمنتجات المشروع الخـاص يتحدد وفقـ
لقوى الطلب و العرض فى السوق والتى تتوقف على نظام المنافسة السائد فيها .
وبوجه عام يتحدد الثمن بحيث يغطى نفقة الانتاج المتوسطة بالاضافة الى ربـ
كـاف يمثل عـائداً لـراس المال المستخـدم فى المشروع ، يتوقف مـداه على نـظـ
المنافسة السائدة فى السوق . والاصل ان تنطبق هذه القاعدة على الثمن العام ،
إلا ان هناك إعتبارات عديدة تتدخل فى تحديد الثمن العام تغير منها .

فالباعث الذى تسعى المشروعات العامة الى تحقيقه ليس هو تحقيق اقصى

قدر ممكن من الارباح ، ولكن فى تحقيق مصلحة عامـة تتمثل فى إشبـاع حاجـة عامة . وقد تفرض هـذه المصلحة العـامة تحـديد الثمن العـام بما يسـاوى نفقة الانتاج بحيث لا تحقق المشروعات العامة اية ارباح او تتحمـل أية خسـارة ، أو بما يقل عن نفقة الانتاج بحيث تتحمل هذه المشروعات خسارة يتم تغطيتها عن طريق الميزانية العامة ، او بما يزيد بكثير عن نفقة الانتاج وتحقق بالتـالى ارباحـاً تستخدم فى تمويل الميزانية [1] .

والاعتبـارات التى يجب مراعـاتها عنـد تحديـد الثمن العـام تتلخص فى الآتى :

أ ـ تحقيق الاستخدام الأمثل لرأس مال المشروع العام .

ب ـ تحقيق معـدل من الربح يضمن التمويـل الـذاتى للمشروع والتـوسـع فى استثماراته .

جـ ـ تشجيـع إستهلاك بعض السلع ، او الحـد من استهلاك البعض الأخـر بما يتفق مع السياسة الاقتصادية العامة .

د ـ تحقيق الحافز على الإدارة الفعالة للمشروع العام .

وبطبيعة الحـال فإن تحـديد الثمن العـام قد لا يـأخذ بكـافة الاعتبـارات السابقة وانما ببعضها ، أو قد يحقق توفيقاً بينها ، ويتوقف ذلك على نوع السلعة التى ينتجها القطاع العام وعلى السياسة العامة السعرية التى تنتهجها الدولة .

الباب الثانى / الرسوم

الفصل الاول

تعريف الرسم وبيان خصائصه

الرسم هو مبلغ من النقود يدفعه الفرد الى الدولة ، او غيرها من الهيئـات العامة ، جبراً ، مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له ، تحقق فى آن واحـد نفعاً

---

(1) اذا كان الثمن العام يزيد بكثير عن الثمن الحقيقى للسلعة او الخدمة فان مقدار الزيادة يمثل ضريبة مستترة يجب ان تخضع للقواعد العامة الخاصة بفرض الضرائب .

خاصاً لمن ينتفع بها بالاضافة لنفع آخر عام يعود على المجتمع من جراء ادائها
ويبدو من هذا التعريف ان الرسم يتميز بالخصائص التالية :

اولاً ـ الرسم يدفع نقداً :

والمقصود بذلك ان الرسم يتم دفعه فى شكل نقدى . واشتراط الصورة النقدية للرسم جاء ليتلأم مع التطور الحديث فى مالية الدولة من حيث اتخاذ نفقاتها وايراداتها للصورة النقدية .

ثانياً ـ الرسم يدفع جبراً :

والمقصود بذلك ان الفرد يدفع مبلغ الرسم جبراً للهيئة او الجهة العامة التى تقدم له الخدمة ويظهر عنصر الجبر خاصة فى استقلال الجهات العامة فى وضع النظام القانونى للرسم من حيث تحديد مقداره وطريقة تحصيله وكيفية الاستفادة من الخدمة المقدمة كمقابل له .

وقد اثار هذا العنصر جدلاً فى الفكر المالى . وسبب ذلك أن فكرة الجبر فى الرسوم قد تكون غير واضحة كما هو الحال فى الضريبة . فالفرد لا يدفع الرسوم الا بمناسبة حصوله على خدمة معينة من الدولة . والاصل انه حر فى طلب الخدمة او عدم طلبها ، اى ان له حرية الاختيار فى طلب الخدمة وبالتالى دفع الرسم المقرر عنها ، او عدم طلبها وبالتالى عدم دفع الرسم عنها [1] .

ولكن يرد على ذلك انه وان صح ان للفرد قدراً من الحرية فى حالة الرسم الا ان هذه الحرية تنصرف فقط الى طلب الخدمة او عدم طلبها ، ولكن اذا ماقرر طلبها فيظهر جلياً عنصر الجبر نظراً لاستقلال الدولة بتحديد قيمة الرسم وطرق تحصيله دون اتفاق مع الافراد[2] .

ومن ناحية اخرى يلاحظ ان عنصر الاختيار فى طلب الخدمة يختفي قانوناً او عملاً فى كثير من الحالات :

---

(1) يلاحظ ايضاً ان الفرد يمكنه تجنب بعض انواع الضرائب وذلك بالامتناع عن شراء او استيراد او استهلاك السلعة المفروضة عليها الضريبة كحالة الضرائب الجمركية او الضرائب على الاستهلاك .

2 ـ السيد عبد المولى ـ مرجع سبق ذكره ص 441 .

أ ـ فقد يفرض القانون على الاشخاص تلقى خدمة معينة تقدمها لهم الدولة وتقتضى مقابلها رسماً معيناً . ومثال ذلك خدمات التعليم الالزامى وخدمات التطعيم الاجبارى او خدمات منح تراخيص التجول للسيارات .
ومن الواضح ان الامر هنا يتعلق بخدمات خاصة تنعدم فيها تماماً حرية الفرد فى دفع الرسم عنها . بل ان المشرع قد يقرر عقوبات جنائية على عدم تحصيل هذه الخدمات او دفع الرسوم المقررة عنها .
وفى هذه الحالة يسمى الاجبار اجباراً قانونياً اى ان القانون يلزم الافراد بالحصول على بعض الخدمات ودفع الرسوم عنها .
ب ـ وبالاضافة الى هذا الاجبار القانونى يوجد نوع اخر من الاجبار يسميه البعض بالاجبار الواقعى او الفعلى او الاجبار المعنوى والمقصود به التزام الفرد بدفع الرسم فى حالة ما اذا قرر الانتفاع بالخدمة التى تقدمها الجهات العامة . وبمعنى اخر ان الفرد لايلتزم بمقتضى القانون بطلب الخدمة وانما له ان يفعل ذلك بمحض اختياره على انه متى قرر الانتفاع بها التزم طبقاً للقانون باداء الرسم المقرر عنها . [1]
فالقانون هنا لايلزم الافراد بالحصول على الخدمة وانما هم مضطرين فعلياً للحصول عليها وهكذا يجدون انفسهم ملزمين بدفع الرسوم المقررة للحصول على هذه الخدمة .
فمالك العقار مضطر حفظا لحقوقه ان يقوم بتسجيل ملكيته ، وبدفع الرسوم المقررة ، علماً بان القانون قد لايلزمه بهذا التسجيل ، كما ان طالب الحق يجد نفسه مضطر لدفع الرسوم المقررة للتقاضى فى حالة سعيه للحصول على حقه عن طريق المحاكم [2] .
ويترتب على ذلك ان عنصر الجبر يعتبر متوفراً بالنسبة للرسم الا ان طبيعة عنصر الجبر ليست واحدة فى جميع الحالات ففى حالات معينة يستند الجبر الى القانون ، وفى حالات اخرى يستند الجبر الى الواقع [3] .

ثالثاً : يدفع الرسم مقابل انتفاع الفرد بخدمة معينة
وهذا مايميزه عن الضريبة التى تفرض دون مقابل كما سنراه عن دراستنا

---

1 ـ شريف رمسيس تكلا ـ الاسس الحديثة لعلم مالية الدولة . مرجع سبق ذكره ص 112
2 ـ رفعت المحجوب ـ المالية العامة ـ مرجع سبق ذكره ـ ص 477
3 ـ السيد عبدالمولى ـ المالية العامة مرجع سبق ذكره ص 441

للضريبة . وهذه الخدمة قد تكون :

1 ـ عملا يقوم به أحد المرافق العامة لصالح الفرد ، كالفصل فى المنازعات او توثيق العقود .

2 ـ امتيازاً خاصاً يمنح لفرد معين ، كترخيص بحمل السلاح ، او رخصة قيادة ، او جواز سفر او رخصة صيد .

3 ـ استعمال الفرد لبعض التسهيلات التى تقدمها المرافق العامة استعمالا يترتب عليه فى الغالب تيسير مباشرة مهنته كاستعمال الموانىء او المطارات .

4 ـ السماح باستعمال مرفق عام استعمالا غير عادى يكلف الدولة نفقات اضافية كرسوم مرور السيارات الشاحنة على الطرق العامة .

ويترتب على كون الرسم مقابل خدمة خاصة عدة نتائج اهمها :

أ ـ ان سعر الرسم لايختلف باختلاف مركز الفرد المالى بخلاف الحال فى الضرائب لان الرسم يدفع مقابل فائدة خاصة . اما الضريبة ـ كما سنرى ـ فلا توجد علاقة بين ما يدفعه الفرد منها وبين مايستفيده شخصياً من الخدمات العامة .

على ان انتشار فكرة مجانية الخدمات العامة فى العصر الحديث جعل المشرع يسير فى طريق الاعفاء من الرسوم او خفضها بالنسبة لذوى الدخول الصغيرة ، كالاعفاء من الرسوم القضائية والتخفيض او الاعفاء من الرسوم المدرسية .

ب ـ انه اذا ترك القانون الذى يقرر الرسم تحديد سعره للسلطة الادارية ، فلا يجوز لها ان تحدد سعراً اعلى مما تستلزمه تكاليف اداء الخدمة .

جـ ـ ان المستفيد من الخدمة هو الذى يتحمل الرسم او يدفعه فاذا صدر قانون يفرض رسماً نظير ازالة القمامة من المنازل فان المستاجر هو الذى يجب ان يتحمل الرسم وليس المالك ، لان المستاجر هو الذى يستفيد من الخدمة(1) .

رابعاً ـ انه يترتب على الرسم :

تحقيق نفع خاص الى جانب النفع العام وذلك يعنى ان الفرد يحصل على

1 ـ محمد فاضل شكرى ـ محاضرات فى المالية العامة ـ مرجع سبق ذكره ص 89 ـ 90

نفع خاص مباشر لايشاركه فيه احد يتمثل فى المنفعة التى تعود عليه من الخدمة التى تقدمها الهيئات العام . ويعنى ايضا ان هذه الخدمة تحقق بالاضافة الى النفع الخاص نفعاً عاماً يعود على المجتمع ككل . فالتعليم مثلا يعود بنفع مباشر للافراد يتمثل فى رفع مستواهم الثقافى والتأهيلى ولكنه يحقق نفعاً عاماً ايضاً يتمثل فى رفع مستوى الانتاج بسبب ارتفاع مستوى كفاءة العاملين . . كما ان رسوم التقاضى تحقق فى نفس الوقت نفعاً خاصاً للمتقاضين يتمثل فى حصول كل منهم على حقه المشروع ، ونفعاً عاماً للمجتمع يتمثل فى استقرار الحقوق وتوفير العدالة لافراده . وبالمثل فان تسجيل الملكية العقارية تتيح للفرد الحفاظ على حقوقه كما انها تؤدى الى استقرار المعاملات فى المجتمع وتحد من المنازعات حول الملكية .

وهكذا فان الرسم يحقق نفعاً عاماً للمجتمع من خلال مايحققه من نفع للناس كآحاد .

خامساً ـ يفرض الرسم بقانون :

او بناء على قانون (قرار او لائحة مستندة الى قانون) وهذه الخاصية ترجع فى اعتقادنا الى الاسباب التالية :

أ ـ ان الرسم ـ كما لاحظنا ـ يحقق فى نفس الوقت نفعاً خاصاً للافراد المستفيدين من الخدمة ونفعاً عاماً للمجتمع ككل ، ومن المعروف ان تقرير النفع العام مسألة سياسية ولذلك يستحسن تركها للشعب او ممثليه اى للسلطة التشريعية .

ب ـ الاصل فى الخدمات العامة ان تقدم بالمجان . ولذلك لايجوز فرض اعباء مالية فى مقابل الحصول على هذه الخدمات الا بموافقة الشعب او ممثليه .

جـ ـ ان الطابع الالزامى للرسم يجعل من المنطقى وضماناً لحقوق الافراد ضد تعسف الادارة ان يتم فرضه بقانون او بناء على قانون ذلك ان الادراة قد تجد من السهل فى سبيل الحصول على موارد مالية ان تفرض رسوماً على خدمات كان يجب ان تظل مجانية(1) .

1 ـ تقوم بعض الجهات الادارية بفرض رسوم دون الاستناد الى اى قانون ـ كفرض رسوم لزيارة المستشفيات ، او رسوم مقابل الدراسة بالجامعات وهو خروج على احدى المبادىء الاساسية التى تحكم فرض الرسوم وتحصيلها .

ولذلك فالرسم لايمكن فرضه الا بقانون او بناء على قانون يكتفى في
بتقرير مبدأ الرسم ، ويترك تعيين شروط دفعه وسعره الى السلطة الادارية
المختصة .

ويترتب على ذلك عدة نتائج اهمها .

أ ـ ان اية جهة ادارية لاتستطيع فرض او تقرير رسوم ما لم يعطها القانون هذا الحق .

ب ـ انه اذا كانت ممارسة نشاط او مهنة مايستلزم الحصول على اذن من الادارة فليس لها ان تعلق الحصول على الاذن على دفع رسم مادام القانون لم يقرره .

جـ ـ انه لايجوز تغيير سعر الرسم عما قرره القانون حتى ولو لم يعارض صاحب الشأن فى دفع مبلغ اكبر مما قرره القانون .

الفصل الثانى مقارنة بين الرسم وبعض الايرادات الاخرى :

يخلط البعض بين الرسم وبعض الايرادات الاخرى وذلك راجع الى تشابه الرسم مع هذه الايرادات ولكن مع التسليم بوجود اوجه شبه بين الرسم وبعض هذه الايرادات ، فان فروقاً جوهرية تبقى تميز الرسم عن باقي الايرادات الاخرى. ومصادر الايرادات التى قد تختلط بالرسم هى : الثمن العام ، الضريبة والاتاوة او مقابل التحسين .

اولاً الرسم والثمن العام :

يتشابه الرسم مع الثمن العام فى بعض النواحي ولكنه يختلف عن فى امور اخرى على النحو التالى .

أ ـ اوجه الشبه بين الرسم والثمن العام

1 ـ ان كل منهما يدفع للحصول على مقابل معين اى مقابل خدمة تحقق فى نفس الوقت نفعاً خاصاً للمستفيد منها ونفعاً عاماً يعود على المجتمع ككل .

2 ـ ان قواعد تقدير كل منهما متشابهة الى حد كبير ، وفى ان كلا منهما قد يكون مساوياً لتكاليف الخدمة المقدمة او اكبر او اقل منها وان الاعتبارات التى تدعو الدولة الى جعل الرسم اكبر او اقل من نفقة الخدمة هى ذاتها التى

تدفع الدولة الى جعل ثمن المنتجات من املاكها اكبر او اقل من نفقة إنتاجها .

3 ـ ان كلا منهما يتضمن ضريبة مستترة فى حالة زيادتهما زيادة كبيرة عن تكلفة الخدمة او السلعة المقابلة .

ب ـ اوجه الخلاف بين الرسم والثمن العام :

يختلف الرسم عن الثمن العام فى النواحى التالية .

1 ـ فى حالة الرسم ، الخدمة التى يحصل عليها دافع الرسم تعود عليه بنفع خاص الى جانب النفع العام الذى يعود على المجتمع . اما فى حالة الثمن العام ، فان النفع الخاص الذى يعود على دافع الثمن هو الغالب . ومن هنا قيل بأن الرسم يدفع مقابل خدمة ادارية يقدمها مرفق عام له الصفة الادارية ، أما الثمن العام فيدفع مقابل سلعة او خدمة تجارية يقدمها مرفق عام ذو صفة تجارية أو صناعية .[1]

2 ـ تتمتع الدولة فى تحديد الرسم ، بسلطة الجبر دون تدخل من جانب الافراد . فى حين انها تحدد اثمان منتجاتها فى ضوء ظروف المنافسة اى وفقاً لقوانين العرض والطلب فى السوق . ومع ذلك فكثيراً ماتتمتع الدولة ، فى نطاق إنتاج سلعة معينة ، بمركز المحتكر ، وهو مايضمن لها ، فى تحديد الاثمان ، السلطة نفسها التى لها فى تحديد الرسوم ، وهو ما يضعف بالتالى من التفرقة بين الرسم وأثمان منتجات مشروعات الدولة .[2]

3 ـ يفرض الثمن العام بقرار ادارى من المشروع العام المنتج للسلع والخدمات ، بينما لايفرض الرسم الا بقانون او بناء على قانون وذلك بسبب مايتضمنه من جبر واكراه[3] .

4 ـ يدفع الرسم جبراً سواء اكان هذا الجبر قانونى او معنوى وتتمتع الدولة فى سبيل تحصيله بحق امتياز على اموال المدين أما الثمن العام فالاصل أن عنصر الاختيار يتوفر بالنسبة له ، إلا اذا كانت الدولة تتمتع بمركز احتكارى

DUVERGER MAURICE FINANCSES PUbliques . P.U.F 1975 PP 95-96
كذلك السيد عبدالمولى ـ مرجع سبق ذكره ـ ص 445 .

2 ـ رفعت المحجوب ـ مرجع سبق ذكره ص 480 .

3 ـ راجع ماسبق ص 72 .

قانونى او فعلى بالنسبة لانتاج السلعة او الخدمة ، ولا تتمتع الدولة فى سبي
اقتضائه بحق امتياز على أموال المدين .

ثانياً الرسم والضريبة :

يتشابه الرسم مع الضريبة فى بعض الخصائص ويختلف عنها فى خصائص اخرى ، وهذا التشابه قد جعل الخلط بينهما أمراً ممكناً ، بل ان المشرع نفسه قد يخلط بينهما . فيسمى الضرائب رسوماً والرسوم ضرائب وعلى سبيل المثال فقد جرى العمل على استعمال مصطلح الرسوم الجمركية للدلالة على الضرائب الجمركية ، ورسوم الدمغة على ضرائب الدمغة .

أ ـ اوجه الشبه بين الرسم والضريبة :

1 ـ ان كلا منهما يتمثل فى دفع مبلغ نقدى .
2 ـ ان كلا منهما يدفع جبراً .
3 ـ ان كلا منهما يدفع بشكل نهائى ولا يرد .

ب ـ اوجه الخلاف بين الرسم والضريبة :

1 ـ الرسم يدفع مقابل خدمة معينة تقدمها الجهات العامة للفرد ، اما الضريبة فهى تدفع دون مقابل مباشر ، اى ان دافعها لا يحصل على خدمة تساوى قيمة مادفعه . بل هو يقوم بدفعها مساهمة منه فى تحمل الاعباء العامة .
2 ـ تحدد قيمة الرسم فى ضوء تكاليف الخدمة التى يحصل عليها الفرد ، اما قيمة الضريبة فهى تحدد وفقاً لمقدرة المكلف المالية ودون نظر لما قد يحصل عليه من خدمات عامة . ويترتب على هذا الفرق نتيجة مهة وهى ان الرسم يجب ان يتناسب مع الخدمة التى يحصل عليها دافعه ، اما اذا اتضح ان هناك عدم تناسب وان الجهة العامة تحقق فائضاً ماليا مهماً تستخدمه الدولة فى تغطية نفقاتها الاخرى فان الزيادة المهمة عن قيمة الخدمة تعتبر ضريبة مستترة .
3 ـ تستهدف الضرائب الحديثة اغراضاً مختلفة مالية واقتصادية واجتماعية[1] ، اما الرسوم فالاصل فيها هو تغذية الخزينة العامة بالموارد المالية وتنظيم الانتفاع ببعض الخدمات العامة .

1 ـ حول الغاية من فرض الضرائب تراجع الصفحات 107 ـ 108 من هذا المؤلف .

4 ـ تفرض الضرائب وتعدل وتلغى بقانون اما الرسوم العامة فانها قد تفرض بقانون او بناء على قانون اى ان المشرع قد يكتفى بوضع المبدأ العام فى فرض الرسم ويترك تفاصيل دفعه وتحصيله للجهات التنفيذية .

ثالثاً : الرسم ومقابل التحسين (الاتاوة) :

يقصد بمقابل التحسين المقابل النقدى الذى تقتضيه الدولة أو احدى الهيئات المحلية جبراً من اصحاب العقارات التى ترتفع قيمتها نتيجة لتنفيذ احد المشروعات العامة ، كما فى حالة زيادة القيمة الراسمالية لاراضى البناء او القيمة الايجارية لبعض المبانى الكائنة فى مناطق اقامت فيها السلطات العامة مشروعات ادت الى تحسينها والامثلة على ذلك كثيرة منها :

ـ اقامة الطرق او توسيعها او انشاء شارع جديد او توسيعه .
ـ مد شبكات الكهرباء او الهاتف او شبكات المياه والصرف الصحى .
ـ مد خطوط حافلات جديدة او ربط المنطقة بالقطارات العدنية او قطارات الانفاق .

ففى كل هذه الحالات تلزم السلطة العامة ملاك العقارات باداء فريضة نقدية معينة مقابل ماتحقق لهم من مزايا وفوائد دون قيامهم باى جهد فى هذا السبيل ومامن شك فى ان التشابه واضح بين الرسم ومقابل التحسين خاصة من حيث :

1 ـ ان كلا منهما يمثل فريضة الزامية تدفع نقداً .
2 ـ ان كلا منهما يدفع مقابل حصول الفرد على منفعة خاصة وهذا التشابه جعل الكثيرين ـ يعتبرون مقابل التحسين نوعاً من الرسوم . ومع ذلك فان البعض الاخر يفرق بينهما استناداً الى الفروق التالية .

1 ـ ان مقابل التحسين او الاتاوة لاتفرض الاعلى اصحاب العقارات المستفيدين من المشروعات العامة ، اما الرسم فانه يفرض فى حالات كثيرة ومتنوعة ، وعليه فان مجال الرسم اوسع بكثير من مجال مقابل التحسين .
2 ـ ان مقابل التحسين يدفع مرة واحدة وان تم ذلك على اقساط اما الرسم فتتعدد حالات دفعه بتعدد مرات الخدمة التى يحصل عليها الفرد ، اى ان دفعه يتكرر كلما تكرر الحصول على نفس الخدمة كدفع رسوم تأشيرة الخروج او رسوم المطارات كلما هم الشخص بالسفر الى الخارج او دفع رسوم تجديد جوازات السفر او البطاقات الشخصية او رخص القيادة فى كل حالة تجديد .

3 ـ الاختلاف من حيث درجة الاجبار . ففى حالة مقابل التحسين يلزم مالك العقار بدفع قيمة الاستفادة الحاصلة من قيام الهيئة العامة بالمشروعات العامة حتى ولو لم يقم بطلب هذه الخدمة .

اما فى حالة الرسم فانه يمكن عدم دفع المقابل النقدى اذا امتنع الفرد عن الانتفاع بالخدمة التى قرر هذا الرسم فى مقابلها وذلك فى حالات عدم وجود اجبار قانونى .

الباب الثالث / القروض العامة

القرض العام هو المبالغ النقدية التى تستدينها الدولة أو احدى الهيئات العامة الاخرى من الافراد أو من الهيئات الخاصة أو العامة الوطنية أو الاجنبية أو من المؤسسات الدولية ، مع الالتزام برد المبالغ المقترضة مضافاً اليها بعض المزايا ، اهمها فائدة محددة ، وذلك طبقاً لشروط عقد القرض [1] .

والسؤال الذى يثار هو : اذا كانت الدولة بمالها من سيادة وسلطان تستطيع ان تفرض ماتشاء من ضرائب ، فلماذا تلجأ اذن الى عقد القروض العامة ؟

الحقيقة ان الدولة قد تتعرض احياناً لبعض الازمات المالية التى لايمكنها مواجهتها بواسطة ايراداتها العادية ، كما انها قد لاترغب فى زيادة اعباء الضرائب والرسوم المفروضة على الاشخاص حتى لاتثقل عليهم . كما انها لاتستطيع استخدام طريقة الاصدار النقدى لما لها من اثار تضخمية وعليه فانه لم يبق امام الدولة الا اللجوء الى القرض العام .

ويمكن القول ان اهم الحالات التى تلجأ فيها الدولة الى القروض العامة مايأتى :

1 ـ لمواجهة حالة غير عادية او استثنائية كحالة الحرب ، او تعويض واصلاح الخسائر الناتجة عنها ، او كحالة حدوث كوارث طبيعية كبرى كالزلازل او الفيضانات او الجفاف المستمر لعدة سنوات .

1 ـ تثير مشكلة القرض نقاشاً كبيراً من الناحية الدينية ، فاذا كان الاسلام لم يحرم القرض فانه حرم الربا تحريماً شديداً « واحل الله البيع وحرم الربا » « يأيها الذين آمنوا اتقوا الله وذروا مابقى من الربا إن كنتم مؤمنين » .
والربا هو الفائدة او الزيادة التى يحصل عليها المقرض . يراجع د . عبدالكريم بركات وحامد دار ـ علم المالية العامة ـ ص 464 كذلك د . محمد عبدالله دراز ـ الربا فى نظر القانون الاسلامى ، مطبعة الأزهر ـ 1951 .

2 ـ لتنفيذ المشروعات الانتاجية الكبرى التى تعود على المجتمع بالمنفعة كمشروعات استصلاح الاراضى او نقل المياه (النهر الصناعى العظيم مثلا) او تنفيذ شبكات المواصلات الكبرى .
3 ـ لتعجيل التصنيع فى الدول النامية عند ماترى الحكومة ان الافراد لايوجهون الاموال المدخرة التوجيه السليم .
4 ـ لتنشيط المعاملات الاقتصادية فى حالة كساد الاعمال .
5 ـ لمواجهة عجز مؤقت فى ايرادات الدولة ، اى عندما لاتتفق مواعيد تحصيل الايرادات مع مواعيد انفاقها [1] .

ودراستنا للقروض العامة تتطلب تناول الموضوعات التالية :

الفصل الاول : خصائص القروض العامة .
الفصل الثانى : انواع القروض العامة .
الفصل الثالث : اصدار القروض العامة .
الفصل الرابع : انقضاء القروض العامة .

الفصل الاول / خصائص القروض العامة

تتميز القروض العامة بالخصائص التالية من الناحية القانونية :

اولاً :ـ القرض العام مبلغ من المال والصفة النقدية هى الغالبة فى العصر الحاضر على القروض العامة ، ومع ذلك يبقى للقرض العام شكل عينى اكثر شيوعاً من النفقة العامة ومن الضرائب فقد يحاول المقرض وخاصة عندما يكون دولة أو مؤسسة صناعية ، تصريف منتجاته عن طريق قرض يمول مشروعاً معيناً تستخدم فى تنفيذه تلك المنتجات . كأن تمنح الدولة أ قرضاً للدولة ب بشرط ان يمول هذا القرض منتوجات صناعية تستوردها الدولة ب من الدولة أ كتنفيذ مشروع لقطارات الانفاق تموله الدولة أ بشرط ان تقوم بتنفيذه شركة تحمل جنسيتها وبمواد مستوردة منها .

ثانياً : الاصل فى القرض العام ان يكون اختيارياً لا اثر للاكراه فيه فللمقرض

1 ـ منير اسعد عبدالملك ـ اقتصاديات المالية العامة ـ مرجع سبق ذكره ص 152 .

حرية الاكتتاب فى القرض وحرية رفضه ومع ذلك قد يكون القرض اجبارياً فى ظروف استثنائية ، كما سنراه عند دراستنا لأنواع القروض العامة .

ثالثاً : القرض العام يمثل نوعاً من الايرادات العامة ، بل انه اصبح فى الوقت الحاضر احد مصادرها الرئيسية ولذلك ينحصر عقده على اشخاص القانون العام فى الدولة طبقاً لشروط واجراءات محددة تضمن تحقيق الصالح العام .

رابعاً : القرض العام يتم بموجب عقد بين طرفين ، الطرف الاول هو المقترض وهو الدولة او احدى اشخاص القانون العام الاخرى ، التى تتعهد برد مبلغ القرض مضافاً اليه الفوائد السنوية المترتبة بموجب احكام العقد طوال فترة القرض والطرف الثانى هو الدائن الذى يتعهد باقراض مبلغ من المال الى الطرف الاول .

واذا كان القرض العام يمثل عقداً فانه عقد من طبيعة خاصة ، عقد من عقود القانون العام ، ذلك ان الدولة تحدد وحدها شروطه والمزايا التى يتضمنها وليس للمكتتب الا ان يقبل او يرفض التعاقد جملة ودون نقاش او تفاوض حول الشروط او المزايا . [1] واعتبار القرض عقداً من عقود القانون العام او عقداً اداريا جاء للاسباب التالية : [2]

أ ـ انه يتم بين طرفين . احدهما شخص عام .

ب ـ الغرض من عقده هو تسيير مرفق عام وتحقيق نفع عام .

جـ ـ انه يتضمن شروطاً استثنائية غير مألوفة فى العقود العادية او عقود القانون الخاص ومثال ذلك المزايا الكثيرة التى يتضمنها عقد القرض [كالاعفاءات الضريبية ـ الجوائز والمكافآت . . وغيرها] [3] .

والصفة العقدية للقرض العام تميزه عن الضريبة التى تمثل اجراء من طرف واحد لا خيار للافراد فى قبولها او رفضها .

خامساً : القرض العام يتضمن مقابل الوفاء ، والمقصود بذلك انه يدخل الخزينة العامة بصورة مؤقتة ، لان الدولة تلتزم برد مبلغه مضافاً اليه بعض

1 — Duverger .M.Finances publiques . OP . cit p 135 .

2 ـ ويلاحظ ان بعض الفقهاء يعتبر القرض عملا تشريعياً أو عملا من اعمال السيادة ، ولكن الغالبية ترى انه عقد من العقود الادارية وبالتالى يجب ان يخضع للاحكام التى تنطبق على العقود الادراية .

3 ـ حول المزايا التى يتضمنها عقد القرض راجع ص وماليها من هذا الكتاب .

المزايا فى خلال مدة معينة وهذه الخاصية هى التى تميز القرض العام عن الضريبة التى تدفع بشكل نهائى ولاترد الى دافعها كما انها تدفع بدون مقابل فى حين ان القرض يتم بمقابل يضاف الى قيمته الاصلية يتمثل فى الفوائد والمزايا الاخرى التى يتضمنها عقد القرض .

ويترتب على ذلك نتيجة مهمة هى ان الدولة يجب عليها ان لاتستخدم القروض العامة الا فى انفاق استثمارى منتج يمكن ان يقدم مردوداً فى المستقبل يفى براسمال القرض وفوائده .

كما ان هذه الخاصية جعلت البعض يطلق على القرض العام اصطلاح « الضريبة المؤجلة » باعتبار ان الدولة ملزمة برد مبلغ القرض وفوائده بعد مدة معينة ، وهى تعتمد فى الغالب لتحقيق ذلك ، على حصيلة الضرائب التى تفرضها على رعاياها .

سادساً : القرض العام يستند الى قانون ، ومعنى ذلك ان السلطة التشريعية هى جهة الاختصاص باصدار القروض العامة . وانه لايجوز للسلطة التنفيذية ان تقوم بعقد القروض العامة الا استناداً الى اذن مسبق يصدر من قبل السلطة التشريعية ويتضمن موافقة الشعب او ممثليه على استدانة مبلغ من المال لتغذية الخزينة العامة للدولة .

ويلاحظ ان هذا الاذن يقتصر فى الغالب على وضع المبادىء الاساسية كتحديد مبلغ القرض ومدته ومعدل فائدته ، مع ترك أمر تنظيم القرض فنياً للسلطة التنفيذية [ككيفية طرح سندات القرض وقيمة كل سند] .

وحكمة اشتراط صدور القرض استناداً الى قانون ترجع للاسباب التالية :

أ ـ ان القرض العام يلقى عبئاً مالياً على الدولة يتمثل فى رد مبلغ القرض اضافة الى الفوائد والمزايا الاخرى . وغالباً مايتم ذلك من حصيلة الضرائب . ومادامت الضرائب تفرض بقانون فيجب ان تصدر القروض العامة بقانون .

ب ـ ان اصدار القرض بقانون يتيح للشعب او ممثليه مناقشة السياسة المالية للدولة ، وتأكيد مبدأ الرقابة الشعبية على اعمال السلطة التنفيذية مما يحد من اسرافها فى استعمال القروض العامة فى مشاريع غير منتجة كالمشاريع المظهرية .

جـ ـ ان اصدار القرض بقانون يمثل ضمانة ضد الانعكاسات التى قد يحدثها

القرض من النواحي الاقتصادية اوالاجتماعية وخاصة السياسية فكم من دول فقدت سيادتها واستقلالها من جراء تراكم القروض في ذمتها تجاه الدول الاجنبية .

د ـ ان اصدار القرض بقانون يزيد من ثقة اصحاب الاموال في الدولة ويساعد بالتالي على نجاح القرض .

ـ هذا وتنص دساتير اغلبية الدولة على هذه الخاصية من خصائص القروض العامة .

الفصل الثاني / انواع القروض العامة .

تنقسم القروض العامة الى انواع متعددة بحسب وجهة النظر اليها .

أ ـ فهي تقسم من حيث مدتها الى قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل .

ب ـ ومن حيث نطاقها الاقليمي الى قروض وطنية وقروض اجنبية .

جـ ـ ومن حيث حرية الاكتتاب فيها الى قروض اختيارية وقروض اجبارية .

وسنتناول كل تقسيم من هذه التقسيمات بشيء من التفصيل .

اولاً ـ القروض القصيرة والمتوسطة والطويلة الأجل . القروض قصيرة الاجل هي التي تعقد لمدة محدودة للغاية لاتزيد عادة عن سنة ويطلق عليها تعبير الدين السائر او العائم وهي تعقد غالباً لمواجهة مايسمى بالعجز النقدي وهو الذي ينشأ من عدم توازن ايرادات الدولة ونفقاتها بشكل مؤقت . فهناك شهور من السنة تزداد فيها الايرادات المحصلة عن النفقات بينما تقل هذه الايرادات في فترات اخرى عن النفقات الواجب القيام بها فتضطر الدولة الى اصدار القروض قصيرة الاجل ويتم ذلك باصدار الدولة لسندات تشتريها المصارف والمؤسسات المالية ويطلق عليها اسم أذون الخزانة وتتراوح مدتها في الغالب بين ثلاثة اشهر وسنة . فأذون الخزانة هي حلقة وصل بين فترتين تتميز احدهما بنقص الايرادات وتتميز الاخرى بزيادتها ويمتاز هذا النوع من القروض بانخفاض سعر الفائدة المقررة عليه لما يمتاز به من ارتفاع في درجة سيولته .

اما القروض متوسطة الاجل فهي التي تتراوح مدتها بين سنة وخمس سنوات ، وهي تستخدم في الغالب لسد مايسمى بالعجز المالي الذي قد يظهر في الميزانية نتيجة لتزايد الانفاق العام وعجز الايرادات العامة عن مواجهته .

اما القروض طويلة الاجل فهي القروض التي تزيد مدتها عن خمس سنوات وتتراوح في الغالب بين عشر وعشرين سنة او اكثر وتلجأ الدولة الى مثل هذا النوع من القروض لتمويل المشروعات التنموية الضخمة او لمواجهة المصاريف الناتجة عن الحروب او الكوارث الطبيعية .

ويطلق على القروض متوسطة وطويلة الاجل تعبير الدين المثبت .

وتجب الاشارة في النهاية الى ان الدولة قد لاتحدد تاريخاً لسداد القرض وفي هذه الحالة يقال اننا بصدد دين مؤبد . ومن الواضح ان صفة التأبيد مقررة هنا لصالح الدولة الا انها تستطيع ان تتخير انسب الاوقات لسداد القرض .

ولكن هذه الطريقة معيبة لان صفة التأبيد تجعل الافراد يعزفون عن الاكتتاب في القرض العام الا اذا كان هذا القرض اجبارياً . كما ان التأبيد قد يشجع الدولة على التأخر في سداد القرض مما يزيد من اعباء الفوائد المدفوعة عنه ويجعلها تتراكم بصورة خطيرة .

ثانياً ـ القروض الداخلية والقروض الخارجية [الوطنية والاجنبية او الدولية] .

يمكن تعريف القروض الداخلية او الوطنية بانها القروض التي تصدرها الدولة داخل حدودها الاقليمية ، ويكتتب فيها المواطنون او المقيمون على اقليم الدولة . وعادة مايكتتب في هذه القروض بالعملة الوطنية فالطابع الداخلي للقروض العامة يتحدد بمكان اصدار القرض ، فاذا تم الاصدار في السوق الوطني فان القرض يكون داخليا حتى لو اكتتب فيه بعض الاجانب .

ويلاحظ ان الدول تعتمد في اصدار هذه القروض على اثارة الحس الوطني في نفوس رعاياها حتى يقبلوا المساهمة في سد العجز المالي الذي تعاني منه .

اما القروض الخارجية فهي القروض التي تصدرها الدولة خارج حدودها الاقليمية ، ويكتتب فيها الافراد أو الهيئات الخاصة او العامة الاجنبية او حتى بعض المنظمات الدولية المتخصصة وعادة ما يتم الاكتتاب في هذه القروض بالعملات الاجنبية .

وتلجأ الدول لعقد القروض الاجنبية عندما تكون السوق المالية الداخلية عاجزة عن توفير الاموال اللازمة لتغطية مبلغ القرض وكذلك عندما تعاني من عجز في مدفوعاتها الخارجية وتحتاج ـ لعملات اجنبية لسد هذا العجز .

كما تلجأ الدول النامية الى مثل هذه القروض بقصد تمويل برامج التنمية الطموحة التى ترغب فى القيام بها .

ويمكن توضيح اهم اوجه الاختلاف بين القروض الداخلية والقروض الخارجية فيما يلي :

أ - القروض الداخلية لاتؤثر على الثروة الوطنية بالزيادة او النقص ، ولكنها تعمل على اعادة توزيع جزء منها اما القروض الخارجية فانها تعمل عند الاكتتاب فيها الى انتقال الثروة من الخارج الى المجتمع الداخلى وبالتالى الى زيادة القوة الشرائية . ولكنها تؤدى الى حركة عكسية عند سدادها فتنتقل الثروة من الداخل الى الخارج مع مايعنية ذلك من نقص فى القوة الشرائية

ب - لاتؤثر القروض الداخلية على ميزان المدفوعات او على سعر صرف العملة الوطنية اما القروض الخارجية فانها تؤدى الى تحسن سعر الصرف وميزان المدفوعات عند اصدارها والعكس عند سدادها .

جـ - القروض الداخلية يمكن ان تكون اجبارية وان كانت فى الغالب اختيارية ، اما القروض الخارجية فلا يمكن تصور الاجبار فيها لانه لايمكن - للدولة ان تجبر غيرها من الدول او المنظمات الدولية على اقراضها .

د - القروض الخارجية تؤدى فى كثير من الاحيان الى التدخل المباشر وغير المباشر فى شؤون الدولة الداخلية ، بل قد تؤدى فى بعض الاحيان الى فقدان الدولة لاستقلالها كما حصل لمصر وتونس فى نهاية القرن التاسع عشر .

ولاشك ان هذا العيب لازال شائعاً فى ايامنا هذه متمثلا فى الشروط القاسية التى تفرضها الدول والمصارف - الغربية على بعض الدول النامية وكذلك فيما يفرضه صندوق النقد الدولى من شروط يتعين على الدولة المقترضة الالتزام بها واتباعها فى مجال سياستها الاقتصادية والمالية .

ثالثاً : القروض الاختيارية والقروض الاجبارية :

لاحظنا عند دراستنا لخصائص القروض العامة ان الاصل فيها الاختيار اى ان الافراد غير مجبرين على شراء سندات القرض وانهم احرار فى رفض الاكتتاب فى القرض العام وهذا الاختيار هو الذى يميز القرض العام عن الضريبة فالدولة تحصل على بعض ماتحتاج اليه من ايرادات دون ماحاجة لاستخدام سلطتها فى الجبر والاكراه كما ان الافراد او الهيئات يكتتبون فى

القرض العام ليس لانهم ملزمون بذلك ولكن لان المزايا التى يوفرها القرض العام افضل بالنسبة لهم من تلك التى تتيحها أوجه الاستثمار الاخرى المتوفرة فى السوق .

الا ان هذه القاعدة قد ترد عليها بعض الاستثناءات فقد تلجأ الدولة الى اجبار الافراد والهئيات على اقراضها ويكون القرض فى تلك الحالة اجبارياً .

ومن الطبيعى ان هذه الفرصية لايمكن تصورها الابالنسبة للقروض الوطنية او الداخلية ، اما القروض الخارجية فلايمكن ان تكون الا اختيارية .

والقرض الاجبارى هو وسط بين الضريبة والقرض الاختيارى فهو يتفق مع الضريبة فى الزاميته ولكنه يختلف عنها ويتفق مع القرض الاختيارى فى انه بمقابل وفى ان الدولة تقوم بسداده بعد فترة معينة .

ويقترب من القروض الاجبارية مايسمى بالقروض شبه الاجبارية les emprunts semiforces وهى التى تعتمد الدولة من اجل عقدها على الدعاية واثارة النزعات القومية والوطنية التى تجعل من هذه القروض واجباً وطنياً يفرض على الافراد الاكتتاب فيها . ويظهر ذلك خاصة اذا كان النظام دكتاتوريا حيث يخشى الافراد من وصفهم بالسلبية اذا لم يكتتبوا فى القرض العام ففى مثل هذه الحالات لايوجد الزام قانونى بالاكتتاب فى القرض العام ولكنه التزام داخلى ناتج عن الرغبة فى المساهمة فى مايحتمه الواجب الوطنى او الخوف من سوء النظر اليه اذا لم يكتتب فى القرض العام[1] .

وتلجأ معظم الدول الى القروض الاجبارية فى فترات الحروب والازمات المالية . كما تلجأ كثير من الدول النامية الى القروض الاجبارية بهدف تمويل استثماراتها التى تهدف الى بناء جهازها الانتاجى ، او لمكافحة التضخم .[2]

الفصل الثالث / اصدار القروض العامة .

يقصد باصدار القرض العام قيام الدولة بطرح سنداته للبيع . ويتم

1 – DuvergeR M . Finances publiques . op cit p136 .

2 - من أمثلة القروض الاجبارية قيام الدولة بالغاء الاوراق النقدية المتداولة واستبدال اوارق نقدية جديدة بها . وعندما يقو المواطنون بتبديل اوراقهم النقدية باوراق جديدة تحجز الدولة المبلغ الذى تريده من قيمة العملة المغيرة (20٪ مثلا) مقابل سندات على الدولة وتعيد لهم الباقى .

الاصدار وفقاً لمجموعة من القواعد الاقتصادية والفنية ، وباتباع طرق معينة تتخير منها الدولة ما يناسب اوضاعها المالية والاقتصادية ولذلك فاننا سنتعرض لـ :

1 ـ قواعد اصدار القروض العامة .

2 ـ طرق اصدار القروض العامة .

المبحث الاول : قواعد اصدار القروض العامة (أو نظام الاصدار) .

يقصد بنظام الاصدار تحديد مقدار القرض وانواع سنداته ومدته وسعر الفائدة والمزايا الاخرى التى يتضمنها القرض ، وكقاعدة عامة يحدد قانون القرض هذه المسائل .

اولاً ـ مبلغ القرض :

قد يكون القرض العام محدد المقدار ، وقد يكون غير محدد المقدار . وغالباً ما يكون مبلغ القرض محدداً بقانون اصدار القرض . وفى هذه الحالة فان الاكتتاب فى القرض يتوقف عند بلوغ هذا المبلغ .

اما اذا كان القرض غير محدد المقدار فان الدولة تدعو الافراد والهيئات الى الاكتتاب فى القرض الى اجل معين اى انها تحدد مدة الاكتتاب دون تحديد مقدار مبلغ القرض وتكتفى بما قد تحصل عليه من مبالغ فى تلك المدة المعينة وتلجأ الدول الى القروض غير محددة المقدار فى الحالات التالية :

أ ـ اذا كانت الدولة محتاجة الى مبالغ كبيرة جداً كما فى اوقات الحروب والازمات .

ب ـ تخوف الدولة من عدم تغطية القرض بالكامل مما يؤدى الى زعزعة الثقة بماليتها .

جـ ـ اذا كانت ترغب فى محاربة التضخم وذلك بامتصاص جزء من القوة الشرائية للافراد ، وكان من الصعب عليها تقدير هذا الجزء بشىء من الدقة مقدماً .

ثانياً ـ انواع سندات القرض وفئاتها :

قد تكون سندات القرض سندات اسمية أو سندات لحاملها أو سندات مختلطة . وتتصل بكل سند قسائم يمكن فصلها عنه بسهولة تسمى كوبونات الفوائد .

وتكون السندات اسمية حينما يبين اسم صاحبها وكذلك يبين فى الكوبونات المتصلة بها . وفى تلك الحالة يقيد اسمه فى سجل خاص . ويتوقف على ذلك عدم انتقال ملكية هذه السندات الا بعد اثبات عملية نقل الملكية وابدال اسم المشترى باسم البائع فى سجلات الدين بعد التحقق من شخصية كل منهما . كما ان فوائدها لا تدفع الا لصاحب السند المقيد فى السجل .

وميزة هذا النوع تتمثل فى تأمين المكتتبين على اموالهم من السرقة اما السندات لحاملها فلايدون فيها اسم صاحبها ، ويتم انتقال ملكيتها بانتقال حيازتها ، وتدفع فوائدها لحامليها بعد تقديم الكوبونات الخاصة بذلك .

وميزة هذا النوع هو سهولة تداول سندات القرض ومايوفره ذلك من مرونة بالنسبة لحامليها .

اخيراً قد تكون سندات القرض مختلطة ـ على نحو يكفل التوفيق بين مزايا النوعين السابقين . فالسند يكون اسمى بحيث لا تنتقل ملكيته الا باجراءات معينة ، بينما تكون الكوبونات المرفقة به لحاملها بحيث يمكن دفع فوائد القرض بعد تقديم الكوبونات كما هو الحال بالنسبة للسندات لحاملها .

وسندات القرض قد تكون كلها من فئة واحدة كأن تكون القيمة الاسمية لكل سند هى 100 دينار مثلاً أو قد تكون من فئات مختلفة فتصدر سندات بـ100 دينار واخرى بـ200 وثالثة بـ 250 . . . . الخ .

ويمكن القول انه لاينبغى ان تكون فئات السندات صغيرة جداً حتى لا يسهل تداولها بين الناس فتحل محل النقود الورقية ، كما انه لاينبغى ان تكون فئاتها عالية جداً فيصعب تداولها فى السوق المالية .

ثالثاً ـ مدة القرض :

ذكرنا عند دراستنا لانواع القروض العامة انها تقسم الى قروض قصيرة ومتوسطة وطويلة الاجل . كما اشرنا الى انه قد لا تحدد الدولة مدة للقرض

وحينها نطلق على القرض اسم القرض العام المؤبد وهو نوع ينذر لجؤ الدو[لة] اليه[1] .

رابعاً ـ سعر الفائدة :

يتضمن عقد القرض فائدة محددة تمثل المقابل الذى يحصل عليه المكتتب[ين] فى القرض فى مقابل اقراض اموالهم للدولة . ويتحدد سعر هذه الفائدة تبعاً لظروف السوق المالية ، وقيمة القرض ومدته ، وكذلك تبعاً للمزايا الاخرى التى قد تمنحها الدولة للمكتتبين فى القرض العام .

خامساً ـ المزايا الاخرى التى يتضمنها عقد القرض :

بالاضافة الى سعر الفائدة تلجأ الدول الى اعطاء مزايا اخرى تهدف الى تشجيع الافراد واغرائهم للاكتتاب فى سندات قروضها ، من ذلك .

أ ـ تقرير مكافأة سداد أو جائزة سداد والمقصود بها ان تتعهد الدولة بدفع مبلغ يزيد عن القيمة الاسمية للسند وذلك فى ميعاد السداد[2] ، أو ان تبيع السند بقيمة اقل من قيمته الاسمية على ان تتعهد برد كامل القيمة الاسمية للسند[3] . والفارق الذى يحصل عليه المكتتب هو مايسمى بجائزة السداد .

ب ـ جوائز اليانصيب :

وهى تعطى لبعض أصحاب السندات الذين يتم اختيارهم بطريقة القرعة . وتلجأ الدول لتقرير هذه الجوائز لتشجيع صغار المدخرين على الاكتتاب فى القرض ، وذلك بمنحهم الامل فى كسب احدى جوائز اليانصيب الضخمة .

---

(1) راجع ماسبق ص 5 8 من هذا الكتاب .

(2) مثلاً قيمة السند الاسمية تكون 100 دينار فتتعهد الدولة بردها 105 دينار .

(3) مثلاً قيمة السند الاسمية 100 دينار يطرح للبيع بـ 95 دينار وتتعهد الدولة برد كامل قيمته الاسمية اى 100 دينار ـ ويلاحظ فى كلا الحالتين ان جائزة السداد = 5 دينار اضافة الى الفوائد .

جـ ـ تقرير بعض الاعفاءات الضريبية كاعفاء فوائد القرض العام من بعض أو كل الضرائب على الدخل الحاضرة أو من الضرائب التى قد تقرر مستقبلا . مع ما فى ذلك من خروج على مبدأ العدالة الضريبية ، خاصة وان اغلب المستفيدين من مثل هذا الاعفاء هم الاغنياء الذين بامكانهم الاكتتاب فى القروض العامة .

ب ـ تأمين المكتتبين ضد مخاطر تدهور القوة الشرائية للنقود . التى قد تنتج عن الموجات التضخمية التى تواجه الاقتصاد الوطنى طيلة مدة القرض . ولتحقيق ذلك تربط قيمة القرض بالذهب أو بعملات اجنبية تتميز باستقرار اسعارها ومتانة مركزها الدولى كالدولار أو المارك أو الين ، أو بالارقام القياسية لاسعار بعض السلع .

هـ ـ تقرير صلاحية سندات القروض العامة فى سداد بعض الديون العامة أو فى سداد بعض انواع الضرائب . وغالباً ما يتم ذلك وفقاً لقيمة السندات الاسمية .

و ـ تقرير عدم جواز الحجز على سندات القروض العامة لسداد الديون المستحقة على اصحابها .

ء ـ تقرير قبول السندات للاكتتاب فى قروض عامة جديدة تعطى مزايا اكبر .

المبحث الثانى / طرق اصدار القروض العامة .

يمكن للدولة ان تلجأ الى واحدة من الطرق التالية لاصدار قروضها ، كما يمكنها ان تلجأ لاكثر من اسلوب منها لاصدار قرض عام .

اولاً :ـ الاكتتاب العام المباشر .

وذلك بعرض سندات القرض العام مباشرة على الجمهور بواسطة المصارف أو مكاتب البريد أو غيرها من المؤسسات المالية التى تتقاضى مبلغاً محدوداً كعمولة مقابل القيام بهذه العملية .

ويشترط لنجاح هذه الطريقة توافر الثقة لدى الجمهور فى مالية الدولة .
وتتميز هذه الطريقة بانها توفر للدولة العمولة الكبيرة التى يتقاضاها الوسطاء (المصارف) ، وبالتالى فهى تعمل على تقليل نفقات الاصدار .
كما تؤدى الى الرقابة على عملية الاصدار ، بحيث يمكنها توزيع الاكتتاب على مختلف فئات الشعب وتحول دون استئثار كبار الراسماليين بسندات القرض .

ويؤخذ على هذه الطريقة ان القرض العام قد لا تتم تغطيته بالكامل مما يؤثر تاثيراً سئياً على ثقة الافراد بالدولة .
ولذلك فان الدول لا تلجأ الى هذه الطريقة الا فى الحالات التى يكون فيها مقدار القرض صغيراً أو فى الحالة التى تكون فيها متاكدة من تغطية القرض بالكامل .

ثانياً - الاكتتاب عن طريق المصارف [الاكتتاب غير المباشر] :

تعنى هذه الطريقة الاستعانة بالمصارف للقيام بدور الوسيط فى تصريف السندات العامة نظير عمولة معينة . على أن تكون لها حرية اعادة بيع السندات للجمهور مباشرة أو فى البورصة وفقاً لما تحدده من اسعار . وتتميز هذه الطريقة بتمكين الدولة من سرعة الحصول على قيمة القرض وتغطيته . ويؤخذ عليها انها تحمل الخزينة العامة عمولة مرتفعة تطلبها المصارف من الدولة خاصة فى الدول التى تضعف فيها ثقة الجمهور فى السندات العامة .

ثالثا - الاكتتاب فى سوق الاوراق المالية [البورصة] :

وفقاً لهذه الطريقة تقوم الدولة بطرح سندات القرض فى سوق الاوراق المالية . وغالباً ما تلجأ الدولة الى هذه الطريقة اذا كانت قيمة القرض غير كبيرة . اما اذا كان مبلغ القرض كبيراً فان الدولة لاتقوم بطرح سنداته دفعة واحدة مخافة انخفاض اثمانها ، وانما تقوم بطرح سنداته على دفعات ، وهذا من شأنه تأخير حصولها على مبلغ القرض .
وميزة هذا الاسلوب هى ان الدولة تستطيع من خلال متابعتها لتطورات الاسعار فى البورصة ان تتحين الفرصة المناسبة لطرح سنداتها باعلى سعر

ممكن . ويلاحظ ان سعر السند وفقاً لهذه الطريقة لا يتحدد مسبقاً بمعرفة الدولة ، وانما يتحدد وفقاً للاسعار فى سوق الاوراق المالية .

الفصل الرابع = انقضاء القروض العامة .

تنقضى القروض العامة باحدى الطرق التالية .

اولاً - الوفاء بدين القرض أو تسديد القرض العام :

وهو الوسيلة العادية لانقضاء الدين ذى الاجل المحدد ، ويتم تسديده دفعة واحدة عند الاستحقاق .
وفى الواقع ينذر ان ينقضى الدين العام بهذه الطريقة ، لان سداده دفعة واحدة يتطلب فائضاً مالياً كبيراً فى الميزانية ، ومن الواضح انه يصعب تحقيق ذلك ؛ الا بفرض ضرائب مرتفعة على رأس المال مع ما يتضمنه ذلك من عيوب خطيرة(1) .
ولكن هل يجوز للدولة ان تسدد القرض المحدد الاجل قبل حلول اجله ؟
لقد اختلف كتاب المالية العامة فى ذلك ، والراجح هو امكانية ذلك لما فيه من تحقيق للمصلحة العامة ، ولو ترتب عليه بعض الضرر للمكتتبين .

ثانياً - إنكار القرض العام [أو الامتناع عن الوفاء بالقرض العام] :

يقصد بانكار القرض العام ، امتناع الدولة عن رد مبلغ القرض ودفع فوائده للدائنين . وهو اجراء منتقد ومناف للعدالة ولذلك فان الدول لا تلجأ اليه الا فى حالة الرغبة فى التخلص من غبن خارجى وقع عليها عند عقد قرض من القروض ، أو فى حالة التغيرات السياسية الكبرى الناتجة عن قيام ثورة اشتراكية ترغب فى تقليص الفوارق بين الطبقات ، ومن أشهر حالات إنكار

(1) سنعود لدراسة عيوب الضريبة على رأس المال عند دراستنا لانواع الضرائب . انظر ص 135 من هذا الكتاب .

القروض الاجنبية ما أقدمت عليه الحكومة السوفيتية بقيادة [لينين] من انكار للقروض الاجنبية التى كانت قد عقدتها الحكومة القيصرية .

ويلاحظ انه لا يوجد اى اجراء قانونى أو اى عقاب تجاه امتناع الدولة عن الوفاء بالقروض العامة الداخلية ، حيث تتمتع الدولة بسلطة مطلقة فى هذا المجال .

اما فى القروض الخارجية ، فان انكار القروض العامة قد يؤدى الى نتائج اقتصادية سئية ، فيما اذا اتخذت الدول الدائنة اجراءات مقاطعة اقتصادية مع الدولة المدينة . كما انه قد يؤدى الى نتائج سياسية قد تصل الى حد تدخل الدولة الدائنة عسكرياً . ولذلك فغالباً ما يسوى النزاع بتنازل كل من الدائن والمدين عن بعض طلباتها .

وينتج عن امتناع الدولة عن الوفاء بقروضها العامة الداخلية أو الخارجية انعدام الثقة المالية بها ومايتبع ذلك من عدم تمكنها من عقد قروض جديدة فى المستقبل .

ثالثاً ـ التنازل عن الدين العام الناتج عن القرض :

ويقصد به ان يتنازل الدائنون عن ما لهم من ديون ناتجة عن القرض للدولة وذلك لاظهار مساندتهم لها ، ويتم ذلك فى الغالب اثناء الازمات الكبرى كالحروب أو الكوارث الطبيعية ، وكذلك كنتيجة لتغير نظام الحكم من نظام اشتراكى الى نظام يمينى رأسمالى ، ففى هذه الحالة يقوم الاغنياء بالتنازل عن الدين العام اعتقاداً منهم ان الحكم الجديد سيحقق لهم مكاسب مالية كبيرة قد تزيد على قيم سنداتهم . كتخفيض الضرائب ـ خفض الاجوار ـ محاربة النقابات ـ تشجيع الاستثمار والتصدير . . .

ومن الامثلة التاريخية للتنازل عن الدين العام ما قام به المواطنون الايطاليون من تسليم لسنداتهم لحكومة موسولينى سنة 1928 ، الذى قام بحرقها بمناسبة الذكرى السادسة لتأسيس الحكم الفاشى فى ايطاليا . [1] .

(1) موسولينى (بينيتو)Mussolini Benito رجل دولة ايطالى ، ولد سنة 1883م ـ كان فى البداية اشتراكياً ثم غير افكاره السياسية ، واسس الحزب الفاشى الايطالى سنة 1919 ، واستطاع ان يستولى على السلطة بمسيرته المشهورة على روما سنة 1922 . قام بمساعدة جنرالاته بتكثيف حربه الاستعمارية الاستيطانية ضد الشعب العربى الليبى .
كما قام بغزو الحبشة سنة 1935 . تحالف مع هتلر سنة 1936 ودخل الحرب الى جانب المانيا سنة 1940 ، ولكنه خسر الحرب وتم تغيير نظام حكمه سنة 1943 والقى القبض عليه واعدام سنة 1945 .

رابعاً ـ استهلاك القرض العام :

يقصد باستهلاك القرض العام تسديد مبلغه على دفعات متتالية . ويتم ذلك فى المواعيد المحددة له وطبقاً للطريقة المقررة فى عقد القرض .

ويترتب على عملية الاستهلاك تناقص المبلغ الاجمالى للقرض تدريجياً وبالتالى تناقص مبالغ الفائدة التى تدفع عنه .

ويمكن للدولة اللجوء الى احد الاساليب التالية لاتمام عملية استهلاك قروضها :

أ ـ الاستهلاك على اقساط سنوية محددة ، وذلك بان تدفع الدولة كل سنة جزءاً من اصل القرض ، مضافاً اليه الفوائد المستحقة .

وبهذه الطريقة تقل قيمة القرض سنة بعد اخرى ، وينقضى القرض نهائياً بعد دفع الدولة كل مبلغ القرض .

ويتميز هذا الاسلوب بان قيمة الفائدة التى تدفعها الدولة تتناقص سنة بعد الاخرى نظراً لتناقص المبلغ الاجمالى للقرض بعد كل قسط يتم سداده .

الا ان هذه الطريقة لا يمكن اللجوء اليها الا فى حالة استهلاك القروض العامة المعقودة مع المصارف أو شركات التأمين التى لا يضرها استرداد قيمة القرض على دفعات سنوية .

اما اذا كانت الدولة قد اقترضت من الافراد ـ وخاصة اذا كانوا من صغار المدخرين ـ فانه يفضل عدم اللجوء الى هذه الطريقة ، لان الافراد قد يقومون دون وعى بانفاق كل ما يقبضونه من دفعات متتالية صغيرة مما يترتب عليه تناقص الادخار وزيادة الاستهلاك .

الاستهلاك عن طريق القرعة .

بمقتضى هذا الاسلوب تقوم الدولة سنويا باختيار عدد معين من السندات عن طريق القرعة ، بحيث يتحدد هذا العدد السنوى من السندات على اساس امكان اتمام استهلاك مبلغ القرض بالكامل خلال المدة التى حددها القرض .

ويؤخذ على هذه الطريقة ما قد تحمله من مفاجاءات لاصحاب السندات الذين تصيبهم عملية القرعة . فقد يفضل هؤلاء أو على الاقل قسم منهم الاحتفاظ بسنداتهم والحصول على فوائدها لحين توفر فرص استثمارية مناسبة .

جـ ـ الاستهلاك عن طريق شراء السندات من سوق الأوراق المالية :

ويتم هذا عادة عندما تكون اسعار السندات فى السوق اقل من سعر التكافؤ (التعادل) اى متى كانت تباع بأقل من قيمتها الاسمية . ففى هذه الحالة تربح الدولة الفرق . اما اذا كانت اسعار السندات فى السوق اكبر من قيمتها الأسمية ، فان الدولة لا تلجأ عادة الى هذا الاسلوب وذلك لما قد يؤدى اليه من خسارة بالنسبة للدولة تتمثل فى الفرق بين القيمة الاسمية للسند وقيمته فى السوق .

وحتى تنجح عملية الشراء من البورصة فانه يفضل ان لا تقوم الدولة بشراء عدد كبير من السندات دفعة واحدة لما قد يؤدى اليه ذلك من ارتفاع فى اثمانها .

ويلاحظ ان عقد القرض قد يتضمن النص على اكثر من اسلوب من هذه الاساليب لاستهلاك القرض .

خامساً ـ تبديل القرض العام :

وهو فى الحقيقة ليس اسلوباً من اساليب انقضاء القروض العامة ، ولكنه طريقة يقصد بها التخفيف من اعباء القروض العامة . فتبديل القرض العام عبارة عن عملية مالية تستهدف خفض ما تدفعه الدولة من فوائد على دين قائم مع الاحتفاظ بهذا الدين حتى يحين موعد الوفاء به ، مما يعنى تغييراً لشروط العقد بعد صدوره . وهو يتم عندما تنخفض اسعار الفائدة السائدة فى السوق الى حد يبدو معه السعر المقرر للقرض العام مرتفعاً على نحو غير ملائم .

ويبدو واضحاً ان عملية التبديل تتم لصالح الدولة اى ان غايتها تحقيق الصالح العام ، ولكنها فى نفس الوقت تمثل عملاً تحكمياً قد يضر بمصالح الدائنين ولذلك يفضل ان تكون اختيارية .

أ ـ انواع التبديل

قد يكون تبديل القروض العامة اجبارياً أو اختيارياً .

النوع الاول : التبديل الاجبارى وهو يكون عندما تخفض الدولة سعر فائدة القرض دون موافقة اصحاب السندات ، اى دون منحهم حق الخيار بين قبول عملية التبديل مع ما تعنيه من خفض للفائدة ، أو استرداد القيمة الاسمية لسنداتهم قبل حلول اجالها .

ويفضل ان لا تلجأ الدولة الى مثل هذا النوع من التبديل لما فيه من ضرر قد يلحق بالثقة المالية للدولة ، الأمر الذى قد يؤدى الى صعوبة حصولها على قروض فى المستقبل[1] .

النوع الثانى : التبديل الاختيارى : وهو يكون عندما تخير الدولة الدائنين بين قبول تخفيض سعر الفائدة استرداد القيمة الاسمية لسنداتهم وهذا هو النوع الشائع للتبديل .

ب ـ شروط التبديل :

حتى تنجح عملية التبديل يجب ان تتوفر مجموعة من الشروط تجعل اصحاب السندات يفضلون تبديلها بسعر الفائدة المنخفض على استرداد قيمتها الاسمية . وهذه الشروط هى :

1 ـ ان يكون هناك انخفاضاً عاماً لسعر الفائدة السائد فى السوق ، لانه بدون هذا الانخفاض تنتفى الحكمة من التبديل اصلاً .

2 ـ ان يكون سعر الفائدة الجديد مساوياً على الاقل للسعر السائد فى السوق وقت عملية التبديل ، والافضل اصحاب السندات استرداد قيمة سنداتهم .

3 ـ ان تتوافر ثقة اصحاب السندات بالدولة وسلامة مركزها المالى ، والا امتنعوا عن التبديل وفضلوا عليه استرداد قيمة سنداتهم لاستثمارها فى مجالات اخرى اكثر أمناً .

---

(1) فى بعض الاحيان قد يكون التبديل مستتراً وذلك اما بفرض ضريبة خاصة على فوائد القرض أو بخفض قيمة العملة ، وفى كلا الحالتين يبقى السعر الاسمى لفائدة القرض ثابتاً ، اى ان الدولة لا تخفضه ظاهرياً .

4 ـ ان تتم عملية التبديل فى ظروف اقتصادية وسياسية تتميز بالهدوء والاستقرار . والا فان اصحاب السندات سيفضلون استرداد اموالهم حتى يحتفظون بها سائلة على سبيل الحيطة والحذر .

ويضاف الى ذلك منح الدائنين الذين يقبلون عملية التبديل بعض المزايا لتشجيعهم على قبول التبديل ، من ذلك الاعفاءات الضريبية أو الجوائز التشجعية .

الباب الرابع ـ الضرائب .

تعد الضرائب اهم موارد الدولة فى العصر الحديث . وهى ظاهرة معقدة فى مفهومها بسبب المشكلات المختلفة التى تثيرها . فهى تعمل على جباية الاموال اللازمة للدولة ، وتوزيع الاعباء العامة الناتجة عن ذلك بصورة عادلة بين المكلفين .

وتؤثر بصورة مباشرة سلبية أو ايجابية فى الاقتصاد الوطنى ، وتعد كنوع من الحقوق العامة سواء اكان ذلك فى القواعد المنظمة لها أم كان فى حل المشكلات التى تعترض تطبيقها فللضريبة وجوه سياسية واجتماعية من جهة ، واقتصادية من جهة ثانية وقانونية من جهة ثالثة .

ان فكرة الضريبة التى تبدو واضحة المعالم اليوم لم تكن كذلك فى الماضى . فقد تطورت طبيعة الضريبة وتباينت أهدافها كثيراً خلال العصور مع تطور النظم السياسية والظروف الاقتصادية السائدة فى المجتمع . فقد كانت الضريبة فى العهد الرومانى تعد عملاً من اعمال السيادة العامة ، تفرضها السلطة المركزية بقصد تغطية النفقات العامة التى تتكبدها فى سبيل القيام بالخدمات العامة والدفاع عن الامبراطورية .

ومع بداية العصور الوسطى ضعفت سلطة الدول وتبعها تنازل الملوك عن حق فرض الضرائب لسادة الاقطاع ، واعتمادهم المتزايد على دخل الدولة من املاكها .

وابتداءً من القرن الثالث عشر زادت النفقات العامة للدولة وخاصة بسبب الحروب التى خاضتها ، ولم تعد ايرادات الدومين تكفى للقيام بها ـ فكان على الملك ان يلجاء الى الضرائب . ولكن نظراً لضعف سلطة الملك فانه

لم يكن قادراً على زيادة الضرائب لمواجهة نفقات الحروب بارادته وحده . الامر الذى أدى به الى طلب المساعدة من اتباعه ، اى ان الملك لم يكن يحصل على الضرائب بشكل اجبارى وانما برضاء دافعيها اى انها كانت اختيارية تتم فى صورة هبة أو معونة للملك من اجل مساعدته فى الانفاق على الجنود المرتزقة الذين كان يستعين بهم بصفة مؤقتة .

ولما كانت هذه المساعدات فى جوهرها ذات طبيعة اختيارية فقد كان من المتعين عدم اقرارها الا بعد الحصول على موافقة المكلفين أو ممثليهم طبقاً لما جاء فى الوثيقة العظمى Magna Carte اى الدستور الذى منحه الملك جون لشعب انجلترا فى عام 1215م ، ومنذ اوائل القرن الخامس عشر كان للملك حق زيادة الاعانات بصورة مباشرة فى الحالات العاجلة ، الى ان تقرر له فى عام 1439 حق فرض ضريبة ملكية دائمة على اعتبار ان الملك له سلطة اصدار القوانين ، وخاصة ما يتعلق منها بفرض الضرائب[1] .

وقد استمر دور الضريبة واهميتها فى التزايد فى القرون التالية بسبب توسع النشاط الادارى للدولة وتعدد وظائفها السياسية والاجتماعية والاقتصادية حتى اصبحت الضرائب فى العصر الحالى اهم مورد مالى للدولة .

ونظرا لاهمية الضرائب ودورها الاساسى فى تمويل النفقات العامة ووضع السياسة العامة للدولة موضع التنفيذ فاننا سندرسها بشىء من التفصيل ، فنتناول على التوالى الموضوعات التالية .

---

(1) تجدر الاشارة الا ان اهم تلك الحروب كانت الحروب الصليبية التى قامت بها الممالك المسيحية الاوربية ضد العالم الاسلامى وخاصة منطقتى الشام ومصر .

(1) يونس احمد البطريق ـ حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبة الدار الجامعية للطباعة والنشر بيروت / 1983 ص 7 ـ 8 كذلك ، يونس احمد البطريق ـ النظم الضريبة ـ الدار الجامعية للطباعة والنشر بيروت 1984 ص 7 ـ 9 . ـ يونس البطريق اقتصاديات المالية العامة مرجع سبق ذكره ص 159 ـ 110 ـ رفعت المحجوب مرجع سبق ذكره ص 189 ـ 190 .

- الفصل الاول : التعريف بالضريبة وبيان خصائصها .

- الفصل الثانى : الطبيعة القانونية للضريبة .

- الفصل الثالث : القواعد الاساسية للضريبة .

- الفصل الرابع : انواع الضرائب .

- الفصل الخامس : وعاء الضريبة .

- الفصل السادس : سعر الضريبة .

- الفصل السابع : ربط الضريبة وتحصيلها .

- الفصل الثامن : المشاكل التى تواجه التنظيم الضريبى .

الفصل الاول : التعريف بالضريبة وبيان خصائصها .

المبحث الاول : تعريف الضريبة :

لقد حاول كثير من الكتاب تعريف الضريبة ، وقد جاءت اغلب هذه التعريفات متشابهة الا فيما يتعلق باهداف الضريبة التى خضعت للتطور الذى لحق بدور الدولة وانتقالها من الدولة الحارسة الى الدولة المتدخلة .

وهكذا نجد البعض لايرى فى الضريبة الا وسيلة لتحقيق الاهداف المالية [تغطية نفقات الدولة] ومنهم من ركز على الاهداف الاقتصادية والاجتماعية للضريبة [باعتبارها وسيلة تدخل] .

ان هذا الاختلاف حول الاهداف هو الذى جعل الاستاذ لويس تروتابا

TroTabas يفضل الاقتصار على الجانب القانونى للضريبة باعتبارها « وسيلة لتوزيع الاعباء العامة بين الافراد توزيعاً قانونياً وسنوياً طبقاً لمقدراتهم التكليفية »[1] .

اما الاستاذ موريس ديفرجيه Maurice Duverger فيرى « انه قد تم اقتراح تعريفات كثيرة للضريبة الا ان اكثرها شهرة هو التعريف الذى اعطاه لها جاستون جيز Gaston Jeze بوصفها « اداء نقدى تفرضه السلطة على الافراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية لاعباء العامة » ويرى الاستاذ ديفرجيهDuverger ان هذا التعريف يمكن قبوله الان ولكن بادخال تعديلات بسيطة عليه . من ذلك القول بان الضريبة هى « اداء نقدى مباشر » . للتمييز بينها وبين التغيير فى قيمة النقود الذى ينطوى على استقطاع غير مباشر من ثروات الافراد . وكذلك القول بان الضريبة تفرض من اجل « تغطية الاعباء العامة أو من اجل تدخل الدولة » ذلك ان بعض الضرائب الحديثة لا تستخدم من اجل تغطية النفقات العامة ، كما ان غايتها الرئيسية ليست حصول الدولة على نقود وانما الحد من القوة الشرائية للافراد[2] .

ان تعريف جاستون جيز للضريبة والتعديلات التى ادخلها عليه الاستاذ ديفرجيه اعطتنا تعريفاً متكاملاً وجامعاً لخصائص الضريبة ومحدداً لاهدافها الرئيسية التى لاتقتصر على الهدف المالى كما وضحه الاستاذ ديفرجيه وانما تتعداه الى اهداف اخرى اقتصادية أو اجتماعية أو غيرها من الاهداف التى تقوم الدولة بتحقيقها نتيجة لتدخلها .

وقد استعان اغلب الكتاب بهذا التعريف عند محاولاتهم تعريف الضريبة ولذلك جاءت تعريفاتهم متشابهة ومتقاربة من ذلك .

تعريف الدكتور عبد الكريم بركات للضريبة بانها : « اقتطاع نقدى جبرى نهائى يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقاً لمقدرته التكليفية مساهمة فى الاعباء العامة أو لتدخل الـ لطة لتحقيق اهداف معينة »[3] .

---

1) Trotabas . L . Sceiences et Techniques fiscales . Dalloz 1958 P . 10 .

ايضا فى كتابه بالتعاون مع كوتريه Trotabas . L .J .M . Cotteret -Droit Fiscal Dalloz .eme ed 1972 . P .10 .

2) Duverger Maurice - Finances Publiques . P .U . F . Themis - 8 eme edition 1975 P 106 .

(3) عبد الكريم صادق بركات عبد المجيد دراز - علم المالية العامة مؤسسة شباب الجامعة - الاسكندرية ص 322 .

ويعرفها الدكتور يونس احمد البطريق باعتبارها : « فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية وبدون مقابل كأداة مالية تلجأ اليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها على مقتضى أيديولوجياتها »[1] .

اما الدكتور السيد عبد المولى فيعرفها بانها « اقتطاع مالى تقوم به الدولة أو باقى الهئيات العامة عن طريق الجبر من ثروات الاخرين ودون تطلب مقابل خاص من دافعها وذلك بغرض تحقيق نفع عام »[2] .

ويعرفها الدكتور شريف رمسيس تكلا باعتبارها : « مبلغ من النقود يجبيه احد الاشخاص العامة جبراً من الافراد بصفة نهائية ودون مقابل بغرض الوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة »[3] .

ويعرفها الدكتور عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد بانها : « اقتطاع نقدى جبرى يدفعه الممول للدولة دون ان يحصل على نفع خاص مباشر تحقيقاً لاهداف السياسة المالية »[4] .

ويرى الدكتور مختار أبو زريدة ان الضريبة فى مفهومها الحديث تمثل « فريضة مالية ، تستأديها الدولة أو الهئيات التابعة لها ، بموجب قواعد مقررة ، اجبارياً وبصورة نهائية ، من المكلفين ، لتغطية النفقات العامة ، من غير أن يكون دفعها نظير مقابل معين »[5] .

اما الدكتور صالح الرويلى فيعرفها بانها « اقتطاع مبلغ من المال يلزم

(1) يونس احمد البطريق ـ اقتصاديات المالية العامة ـ الدار الجامعية بيروت 1985 ص 122 كذلك فى كتابه النظم الضريبة مطبوعات الدار الجامعية 1984 ص26 مولفه بالتعاون مع الدكتور حامد دراز ـ النظم الضريبة ـ الدار الجامعة 1983 ص25 .

(2) السيد عبد المولى ـ مرجع سبق ذكره ص 249 .

(3) شريف رمسيس تكلا ـ مرجع سبق ذكره ص 124 .

(4) عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد مرجع سبق ذكره ص 207 .

(5) د . مختار أبو زريدة ـ المحاسبة الضريبية وفقاً للتشريع الضريبى الليبى مع مقدمة فى النظرية العامة للضريبة منشورات المعهد العالى للادارة والاعمال المصرفية طرابلس 1985 ص 21 .

الافراد بشكل اجبارى دفعه للسلطات العامة بدون مقابل وفقاً لقواعد مقررة من اجل تغطية اعباء الدولة والسلطات الجهوية »[1] .

ويعرفها الدكتور منيس اسعد عبد الملك باعتبارها : « مبلغ من المال تحصله الحكومة من الافراد اجبارياً ودون مقابل مباشر بقصد إشراكهم فى مواجهة أعباء الدولة أو تحقيق أغراض آخرى وفقاً للسياسة المالية للدولة »[2] .

اما الدكتور رفعت المحجوب فيعرفها بانها « اقتطاع مالى تقوم به الدولة ، عن طريق الجبر من ثروة الاشخاص الاخرين ، ودون مقابل خاص لدافعها و ذلك بغرض تحقيق نفع عام »[3] .

وفى الاخير يمكننا اعطاء تعريف للضريبة نحاول ان نجمع فيه اهم خصائصها . فالضريبة هى « فريضة نقدية تقرر بقانون ويتحملها المكلفون بصفة نهائية وبدون مقابل بغرض الوفاء بمقتضات السياسة العامة للدولة » .

ان ايراد هذا العدد الكبير من التعريفات ليس المقصود منه خلط المفاهيم وانما لتأكيد اوجه الشبه بينها وبانها جميعاً تقريباً تتضمن نفس الخصائص التى تميز الضريبة عن غيرها من الايرادات العامة والتى سنحاول استعراضها فيما يلى :

المبحث الثانى : خصائص الضريبة .

تتميز الضريبة عن غيرها من الايرادات العامة بالخصائص التالية :

اولاً : الضريبة فريضة نقدية :

اى انها تدفع فى الغالب فى صورة نقود مسايرة للطابع النقدى فى المعاملات فى عصرنا الحاضر .

ولكن الامر لم يكن كذلك فى الماضى ، ففى العصور القديمة والوسطى كانت الضرائب تفرض وتجبى عيناً وذلك لسيادة الاقتصاديات العينية القائمة على المقايضة واستعمال النقود بشكل محدود واستثنائى .

(1) د صالح الرويلى ـ اقتصاديات المالية العامة ـ منشورات جامعة وهران ـ الجزائر ـ ديوان المطبوعات الجامعية ـ الجزائر ـ 1988 ص 159 .

(2) د منيس اسعد عبد الملك ـ اقتصاديات المالية العامة مطبعة مخيمر 1971 ص ـ 154

(3) د رفعت المحجوب ـ مرجع سبق ذكره ص140

وهكذا كان الافراد يدفعون ما يستحق عليهم اما فى صورة عمـل بدون مقابل لصالح الحاكم أو الجماعة وهو مـا يسمى بالسخـرة وذلك لتنفيـذ الاعمال التى تحتاجها الحياة فى جماعة كبناء الحصون أو الجسور أو قصور الحكام .

واما فى شكل تقديم جزء من انتاجهم الزراعى أو اليـدوى للدولة كـدفع الخمس أو العشر أو غيره .

ومـع تطور المجتمعـات وانتقالهـا من نظم المقـايضـة والتبـادل العينى الى النظم النقدية التى تتخذ من النقـود الوسيلة الاسـاسية للتبـادل ظهرت عيـوب الاداء العينى للضرائب. فالضرائب التى تدفع عينا تنتقد للاسباب التالية :

1 ـ ارتفاع كلفتها ، ذلك ان الدولة تتحمل مصـاريف كبيرة من اجـل تحصيلها وجمعها ونقلها وتخزينها ، بالاضافة الى احتمالات تلف جزء منها أو تدهور قيمتـه بحسب السنوات وهذا ما لا نجده عند الاداء النقدى للضريبة .

2 ـ انعدام عدالتها ، فالدولة تطلب تحصيل جـزء من المحصول مثـلاً دون نظر الى امكانيات المكلف وقدرته أو ظـروف عمله ولذلـك فانها لا تحقق العـدالة فى توزيع الاعباء العامة بين المكلفـين ولا تحقق مبدأ شخصيـة الضريبة اى قـدرة الممول على الدفع .

3 ـ صعوبة حسـابها ، خـاصة بـالنسبة لبعض الانشـطة كالـدخل النـاتج عن العمل أو عن مزاولة المهن الحرة أو استثمارات الاموال المنقولة .

4 ـ عدم انسانيتهـا ، خاصـة بالنسبـة للسخرة التى تتنـافى مع كـرامة الانسـان وابسط مقومات الحقوق الشخصية .

5 ـ عدم ملاءمتها ، خاصة وأن الدولة تقوم ـ كما لا حضناه سابقا ـ بانفاقها فى شكل نقدى ، لذلك يجب ان تحصـل على ايـراداتها واهمهـا الضرائب فى شكل نقدى .

وهكذا فأن القـاعدة العـامة فى العصر الحـالى هى اتخاذ الضريبـة الصفة النقدية . وأن كان ذلك لا يعنى اختفاء كل اداء عينى للضريبة وخاصة فى بعض الدول الاشتراكية فقد لجأ لينين بقـرار فى 21 / 3 / 1921 الى احلال الضريبـة

العينيـة محل مصـادرة المحصولات الـزراعية ، وذلـك بغرض تشجيـع الانتاج الزراعى وتقليل الاستياء الذى كان قد تفشى لدى الفلاحين[1] . وقيام الحكـومة فى الصين الشعبية بجباية الضرائب عـلى القطاع الـزراعى بصورة عينيـة لضمان تدبير الكميات اللازمة للتصدير من الحاصلات الزراعية والحد من أثر التقلبات النقدية[2] .

وفى الاخير يمكن القول ان ما يقدمه الافراد من خدمات اجبارية كالخدمة الالـزامية[3] أو الخدمة العسكـرية ، لا يعتبر ضريبـة ، وان سميت الخـدمة العسكرية تجاوزاً بـ « ضريبة الدم » .

ثانياً : الضريبة فريضة الزامية :

اى انها ليست تبرعاً اختيارياً يترك أمر المساهمة فيه الى اختيار الافراد او الاشخاص المفروضة عليهم . بل هى تدفع جبراً باعتبارها عملاً من اعمال السيادة التى تتمتع بها الدولة . وباعتبارها تعبيراً عن سيادة الدولة فان هذه الاخيرة تستقل بوضع نظامها القانونى دون ان يكون ذلك محلاً للاتفاق او التفاوض مع الافراد . فالافراد يلزمون بدفع الضرائب سواء قبلوا بذلك ام لم يقبلوا . وحتى فى البلاد الديمقراطية التى تشترط موافقة الشعب او ممثليه على مايفرض من ضرائب . فان الفرد يطالب باداء الضريبة ولو كان قد اقترع ضدها او لم يوافق عليها ، بل حتى لو اثبت ان حصيلتها ستوجه للانفاق على اغراض تتنافى مع مبادئه[4] كداعية سلام يعلم مسبقاً ان جزءاً كبيراً من الضرائب سيخصص لانتاج السلاح واشعال الحروب ، اواحد حماة البئة الذى يعرف ان جزاء من الضرائب سيخصص لبناء مفاعلات ذرية او

---

(1) رفعت المحجوب ـ مرجع سبق ذكره ص ـ 191 .

(2) يونس البطريق ـ اقتصاديات المالية العامة ص 123

(3) الخدمة الالزامية هى ما يلزم القانون الافراد القيام بها وقد تكون عسكرية وهو الشائع أو القيام باعمال مدنية بديلة كتدريس سنة فى المناطق النائية أو القيام بحملات تطعيم أو تشجير أو غيرها بدون مقابل أو بمقابل محدود (مصروفات جيب) .

4) شريف رمسيس تكلا ـ مرجع سبق ذكره ص 125

مركبات كيماوية قد تضر بالطبيعة . وليس فى ذلك مايتعارض مع الفكر الديمقراطى ، فخلاصة الامر أن السلطات العامة لاتستطيع الاعتماد على الايرادات الاختيارية فى تغطية نفقاتها ، اذ يصعب عليها أن تقدر مقدما حجم ماسيتقدم به الافراد من هبات ومساعدات لمعاونتها على النهوض بوظائفها ، لذا فانه من المحتم ان تشتمل الضريبة على عنصر الاجبار حتى يتيسر للدولة ضمان تسيير مرافقها .[1]

وتظهر صفة الاجبار فى الضريبة واضحة عند الامتناع عن دفعها ، او عند محاولة التهرب من دفعها . اذ للدولة فى هذه الحالات ان تلجأ الى وسائل التنفيذ الجبرى للحصول على ماتستحقه من ضرائب ، فلا اختيار للمكلف فى تسديد ماعليه من ضرائب . وينتج عن هذا عدم اعتبار الهبات ضرائب لانها تدفع تطوعاً .

كما ان خاصية الجبر والالزام هى التى تميز الضريبة عن بعض الايرادات الاخرى كالاثمان العامة والقروض الاختيارية .

ثالثاً : الضريبة تدفع بشكل نهائى : ولاترد الى الممول الا اذا تم دفعها بصورة غير قانونية او نتيجة خطأ مادى او نتيجة حكم قضائى باعتباره لم يكن ملزماً بها اساساً .[2]

وهذه الخاصية هى التى تميز الضريبة عن القرض الاجبارى الذى تلتزم الدولة قانوناً برد مبلغه للمقرضين بل واحياناً بدفع فوائد عنه .

ولايجوز رد مبلغ الضريبة حتى لو اثبت دافعها انه لم يستفيد من خدمات الدولة او ان الحكومة لم تقم بانفاقها او بأن هناك فائض فى ميزانية الدولة .

رابعاً : الضريبة فريضة بلا مقابل :

اى انها لاتدفع باعتبارها ثمناً او مقابلاً لخدمات معينة تؤديها الدولة لدافعى الضرائب كأفراد . . وانما يدفعها الفرد باعتباره عضواً فى جماعة توفر

1) شريف رمسيس تكلا - مرجع سبق ذكره ص 125 - 126

2) خالد الشاوى - نظرية الضريبة ، والتشريع الضريبى الليبى منشورات جامعة بنغازى - 1975 ص 367

له حياة مستقرة يسودها الامن ، اى انه يستفيد بشكل غير مباشر من الخدمات التى تقدمها الدولة . كما يلاحظ انه لاتوجد علاقة بين مايدفعه الفرد من ضرائب ومايحصل عليه من خدمات من جراء انفاقها . بل من الملاحظ فى كثير من الحالات ان هناك تناسباً عكسياً بين مقدار مايدفعه الفرد من ضرائب ومقدار مايعود عليه من خدمات ، ففى معظم الدول يقع الجانب الاكبر من عبء الضرائب على اصحاب الدخول الكبيرة فى حين يستفيد الفقراء وذوى الدخول المحدودة من القسط الاكبر من الخدمات التى تستنفذ حصيلة هذه الضرائب[1]

ويترتب على ذلك ان مقدار الضريبة لايتوقف على مايعود على الممول من نفع خاص ، وانما على مقدرته التكيفية .

وكون الضريبة تفرض دون مقابل يعنى ايضاً ان الفرد ليس له حق المطالبة بمقابل مساو لما دفعه من ضرائب ، اى بخدمات تساوى مقدار حصته من الضرائب المدفوعة .

خامساً الضريبة تهدف للوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة : اى ان الغرض الرئيسى من فرض الضرائب هو تحقيق المصلحة العامة وليس المصالح الشخصية لفرد معين او مجموعة قليلة من الافراد . ولذلك فان البعض كالاستاذ ستاين ينكر صفة الضريبة على ماتجبيه السلطات الأوتوقراطية للصرف على نفسها وليس لغرض تغطية النفقات العامة[2] وقد درجت الدساتير والقوانين ، خاصة بعد إعلان حقوق الانسان والمواطن الذى اصدرته الثورة الفرنسية عام 1789 ، على تأكيد هذا المعنى منعاً لاستخدام

1) فالفقراء وذوى الدخول المحدودة يستفيدون من خدمات التعليم المجانى والعلاج المجانى مثلا كما يحصلون على اعفاءات او تخفيضات ضريبية فى حين انهم لايدفعون الا مبالغ بسيطة او لايدفعون ضرائب على الاطلاق ، فى حين ان الاغنياء او ذوى الدخول الكبيرة يدفعون ضرائب مرتفعة وقد لايستفيدون من الخدمات العامة او يستفيدون منها بشكل محدود فالغنى قد لايذهب الى المستشفيات العامة لاستطاعته دفع مصاريف العلاج فى العيادات الخاصة كما ان ابناؤه قد لايذهبون الى المدارس العامة لاستطاعتهم دفع مقابل التعليم فى المدارس الخاصة انظر خالد الشاوى - مرجع سبق ذكره ص 366 .

2) د . خالد الشاوى مرجع سبق ذكره ص 358 وكذلك ص 32

حصيلة الضريبة فى اشباع الحاجات الخاصة بالملوك ، ومنعاً لفرضها لهذا الغرض . ولم تعد فى العصر الحديث حاجة الى النص صراحة على اتباع هذا المبدأ اذ إنه اصبح من المبادىء الدستورية العامة التى يتعين اتباعها بغض النظر عن وجود نص دستورى مكتوب يقررها[1] واذا كان مبدأ المنفعة العامة قد استقر ، حتى دون النص عليه ، اساساً للضريبة الا ان الخلاف قد قام بين الاقتصاديين حول تحديد المقصود بالمنفعة العامة .

فقد قصر التقليديون مضمون المنفعة العامة ، فى مجال فرض الضريبة على تغطية النفقات العامة التقليدية ، أى انهم قد قصروا الضريبة على الغرض المالى وحده . اما الاقتصاديون المحدثون فانهم قد وسعوا من اغراض الضريبة وجعلوها اداة للتأثير على الحياة الاقتصادية والاجتماعية . ولذلك فان الضريبة قد تفرض لاسباب غير مالية ، اى لأغراض لاتخص تغطية النفقات العامة مباشرة . كفرضها لاسباب اجتماعية او اقتصادية او سياسية .

فالضريبة قد تفرض احياناً لتحقيق اهداف اجتماعية ، كفرض الضرائب على السجائر او الخمور للحد من استهلاكها ، واحياناً اخرى لغايات اقتصادية كفرض الضرائب على السلع المستوردة لتشجيع استهلاك السلع الوطنية ، واحياناً لاغراض سياسية كفرض ضرائب مرتفعة على شرائح الدخل العليا للحد من التفاوت بين الدخول او منع الافراد من تجاوز حدود معينة من الكسب قد تؤدى الى التذمر او الثورة .

سادساً يتم فرض الضريبة وربطها والاعتراض عليها وتحصيلها والغائها والاعفاء منها بموجب نصوص قانونية ، اى انه لايمكن فرض الضرائب الا باصدار القوانين التى يجب ان تتبع فى اصدارها الاصول الدستورية السائدة عند فرض الضريبة فى بلد معين .

ويترتب على هذه الخاصية نتيجة مهمة وهى حفظ حقوق المكلفين بدفع الضريبة ، لان للمحاكم حق النظر فيها اذا كانت القوانين المتعلقة بفرض الضرائب وجبايتها قد صدرت حسب الاصول الدستورية المقررة لذلك حسب الوضع القانونى السائد .

فالضريبة اذاً لاتفرض ولاتلغى الا بقانون يصدر بموجب الاصول

١) السيد عبد المولى - مرجع سبق ذكره ص253 .

الدستورية للبلد الذى يشرعه . والقانون الضريبى يشبه بهذا المضمار القانون الجنائى . فكما انه لاتوجد جريمة ولاعقوبة إلا بنص فإنه لاتفرض ضريبة ولاتلغى الا بنص فى القانون . وتشكل هاتان القاعدتان اليوم مبدأين دستوريين تنص عليهما أغلبية دساتير العالم .[1]

يظهر من ذلك ان القانون الضريبى له فى الدول الحديثة مصدر شكلى واحد هو التشريع إذ لايجوز فرض ضريبة أو الغائها استناداً على مصدر آخر ولو كان شكلياً كالعرف مثلا أو مصدراً علمياً كاستنباط الأحكام من مصادر الفقه والقضاء .[2]

الفصل الثانى : الطبيعة القانونية للضريبة .

ان دراسة الطبيعة القانونية للضريبة تتطلب الاجابة على السؤال التالى : كيف يمكن تبرير فرض الضريبة ؟

اى كيف يمكن تبرير أخذ الدولة لجزء من ثروات الافراد او دخولهم جبراً ودون مقابل ؟ او ماهو الاساس القانونى لفرض الضريبة ؟

لقد اختلف الكتاب حول هذه المسألة اختلافاً كبيراً ، وتعددت الآراء التى تحاول ان تكيف حق الدولة فى فرض الضرائب . فالبعض يعتبر الضريبة عقداً بين المكلف والدولة ، يدفع الاول بموجبه مبلغاً من المال مقابل حصوله على الخدمات التى تقدمها الدولة له . ولكن هذه النظرية التعاقدية تطورت لصالح نظرية التضامن والسيادة التى تقول ان الدولة تفرض الضرائب بما لها من سيادة وحتى تتمكن من القيام بالوظائف المنوطة بها .

وتبعاً لذلك تختلف الطبيعة القانونية للضريبة بين النظرية التعاقدية وبين نظرية التضامن والسيادة .

المبحث الاول : النظرية العقدية :

تعتبر هذه النظرية تطبيقاً لنظرية العقد الاجتماعى التى نادى بها بعض فلاسفة القرنين السابع عشر والثامن عشر امثال لوك Locke وهوبز Hobbes

١) نص الاعلان الدستورى الصادر فى ١٩٦٩/١٢/١١ فى المادة ١٧ على انه «لايجوز فرض ضريبة أو تعديلها او الغاؤها الا بقانون ولايجوز إعفاء أحد من اداء الضرائب فى غير الاحوال المبينة فى القانون»

٢) د. خالد الشاوى - مرجع سبق ذكره ص361 - 365 .

الانجليزيان وجان جاك روسو Rousseau الفرنسى ، والذين حاولوا تبرير وجود كل من الدولة والسلطة المنظمة على اساس عقد انتقل بموجبه الافراد من الحياة البدائية او حالة الطبيعة التى كانوا يعيشونها الى حياة الجماعة المنظمة او الدولة . وقد طور هذه النظرية خطيب الثورة الفرنسية ميرابو Mirabeau فى عام 1766 بكتابه «نظرية الضريبة» .

واساس فرض لضريبة وفقاً لهذه النظرية هو عنصر المقابل الذى يحصل عليه دافع الضريبة من الدولة ، وتبرير ذلك وجود عقد ضمنى بين الفرد والدولة يتم الاتفاق على احكامه بواسطة السلطة التشريعية . وتظهر هذه الفكرة واضحة من بعض الاراء او التعريفات التى قال بها بعض هؤلاء الكتاب .

فهوبز يرى «ان الضرائب ليست إلا أجوراً مستحقة لهؤلاء الذين بيدهم السيف لحماية الناس فى مسعاهم للرزق فى شتى أنواع المهن والحرف»[1] .

ويرى كذلك ان «الغاية من وجود الدولة هى حماية الفرد الذى له حق طبيعى بالتمتع بهذه الحماية ليعيش بسلام فى المجتمع ، وعلى الفرد أن يدفع ثمن هذه الحماية ، وأن الضريبة ماهى الا ثمن مايشتريه الفرد من اطمئنان وآمن» .[2]

اما لوك فيرى ان حماية الدولة للأفراد تفرض عليهم واجب دفع ثمن هذه الحماية ، كما يرى ان كل فرد ملزم أن يؤدى إلى الدولة من ثروته مايؤمن به ماتبقى له منها .[3]

ويعرف ميرابو الضريبة بانها «ثمن يدفعه المكلف مقابل الخدمات والمنافع التى يحصل عليها من جراء قيام الدولة بوظائفها .» او انّ «الضريبة دين عام يلتزم به المواطنون كثمن لتلك المزايا التى تؤديها الجماعة لهم .»[4]

---

1 Hobbes . The Leviathan , Molesworths ed Londoan 1841 ParT2.ch 30 p 30

مذكور فى خالد الشاوى- مرجع سبق ذكره ص 52

2) خالد الشاوى- مرجع سبق ذكره ص 52

3) د . خالد الشاوى- مرجع سبق ذكره ص 54

4) د . دولار على و د . محمد طه بدوى ، أصول القانون الضريبى ، دار المعارف- الاسكندرية ص 183

اما العلامة مونتسيكو فيرى ان «موارد الدولة آن هى الا أنصبة يؤديها المواطنون من اموالهم لقاء أن تؤمنهم الدولة على ماتبقى فى ايديهم منها ولتكفل لهم حق التمتع بها .»[1]

واذا كان هولاء المفكرون يبررون فرض الضريبة على اساس عقدى فانهم قد اختلفوا حول طبيعة هذا العقد وهل هو عقد ايجار او بيع او شركة او تأمين . .

فقد وصفه بعضهم بانه عقد إيجار او توريد خدمات تقدم الدولة بموجبه خدماتها للمواطنين ، ويدفع هؤلاء ثمنها . ووصفه مونتسيكو بعقد بيع يبتاع بموجبه الفرد من الدولة بجزء من ماله حق التمتع بالجزء الاخر .

وعده البعض عقد تأمين فالضريبة ليست سوى قسط تأمين يؤديه المكلف للانتفاع بالجزء الباقى من امواله .

وان الدولة ماهي الا شركة تأمين مساهمة ضخمة تضمن للافراد المحافظة على أرواحهم وأموالهم مقابل الضريبة التى هى بمثابة اقساط التأمين التى يدفعها الافراد للدولة[2] وصورة اخرون على انه عقد شركة ، على اعتبار ان الجماعة التى يعيش فيها الفرد تشبه شركة مساهمة يتمثل مساهموها فى افراد الجماعة ومجلس ادارتها فى الحكومة ، ويقتضى المنطق أن يساهم كل فرد فى نفقات ادارتها بنسبة مايملكه من اسهم .[3]

ودون الدخول فى مناقشة جوانب الصحة والخطأ فى هذه الاراء فانه من الواضح انها فى مجملها تجانب الصواب للاسباب التالية :

أ- يصعب ان تقومّ الخدمة العامة او المنفعة التى يحصل عليها الفرد من الدولة بالمال ليتحقق التوازن بين الخدمة التى تؤديها الدولة والضريبة المدفوعة من المكلف . كما لايمكن تجزئية الخدمات العامة لمعرفة ماينتفع به كل فرد منها بصورة مستقلة .

ب- ان هذه النظرية تحصر وظائف الدولة بما قد تضمنه العقد ، فى حين ان

---

1) المرجع السابق ص 185

2) د . خالد الشاوى- المرجع السابق ص 81

3) د . شريف رمسيس تكلا- مرجع سبق ذكره ص 130

الواقع يخالف ذلك ، فوظائف الدولة اوسع من ان يتضمنها عقد او ان تحصر فى جانب معين من جوانب حياة الجماعة كالمحافظة على الامن او الثروة .

جـ - ان هذه النظرية لايمكنها ان تفسر التزام الجيل الحاضر بدفع ضرائب تخصص حصيلتها أو على الاقل جزء من حصيلتها لخدمة القروض العامة التى قد تكون عقدتها الاجيال السابقة ، وجنت ثمارها . بمعنى ان الجيل الحاضر قد يدفع ضرائب دون ان يحصل على شيء فى مقابلها .

د - يستفيد من خدمات الدولة اشخاص لايدفعون الضرائب اصلاً او يدفعون جزء بسيط منها . فالعدالة الضريبية تقتضى ان توزع الاعباء العامة بين المواطنين حسب مقدرتهم على الدفع ، مما يترتب عليه اعفاء بعض الاشخاص من دفع الضريبة بالرغم من استفادتهم من الخدمات العامة التى تقدمها الدولة كالفقراء والعجزة . بل هم يستفيدون فى اغلب الاحيان اكثر من الاغنياء .

هـ - انه لايمكن اعتبار الضريبة نتيجة لعقد تأمين ، ذلك ان الدولة لاتلتزم بتعويض الافراد عن الاضرار التى قد تصيبهم فى اموالهم او ممتلكاتهم بل هى تكتفى بحماية الأفراد ومعاقبة المتسببين فى إضرارهم .[1]

ومع مايؤخد على هذه النظرية من انتقادات فانه مما لاشك فيه انها كانت تهدف الى الحد من سلطة الملوك والامراء فى فرض الضرائب وان تجعل هذه السلطة مشروطة بموافقة ذوى الشأن من عامة ابناء الشعب .

المبحث الثانى : نظرية التضامن الاجتماعى او نظرية التضامن والسيادة :

اذا كان من غير الممكن تبرير فرض الضريبة استناداً الى النظرية العقدية ، فانه يبدو ضرورياً البحث عن سند اخر يبرر فرضها ويتمشى مع واقع

1) يمكن ان تضاف الى هذه الانتقادات ماوجه الى نظرية العقد الاجتماعى من انها مبنية على تصور وهمى وخاطىء لمسألة نشؤ الدولة . ذلك ان الدولة ليست الا ظاهرة اجتماعية نشأت تحت ضغط الحاجة لمؤسساتها وليست كما يقولون وليدة اتفاق بين افراد الجماعة او بينهم وبين الحاكم الذى تنازلوا له عن جزء من حرياتهم فى سبيل التمتع بالجزء الباقى .

الدولة وطبيعتها . وقد وجد فريق من الكتاب ان الاساس القانونى الذى يمكن ان يبرر فرض الضريبة هو فكرة التضامن الاجتماعى القائم بين كافة المواطنين فى الدولة . فالافراد يلتزمون بدفع الضرائب بصفتهم أعضاء فى جماعة تقوم على اساس من التضامن الوطنى وهذا التضامن يقضى بوجوب مساهمة كل فرد وبحسب مقدرته التكليفية فى تحمل الاعباء العامة ، وبغض النظر عن مقدار المنفعة او المقابل الذى قد يحصل عليه .

فانصار هذه النظرية يقولون انه لايجب النظر الى الضرائب من حيث المنفعة التى تعود على الافراد . ففى رايهم ان الضريبة فريضة يجب ان يؤديها كل فرد باعتباره عضواً فى المجتمع دون النظر الى المنفعة التى تعود عليه من الخدمات العامة التى تؤديها الدولة ، وبعبارة اخرى يرى انصار هذه النظرية ان الضريبة ترتكز على فكرة التضامن الاجتماعى Solidarite nationale ويجب على كل فرد ان يدفعها تبعاً لمقدرته على الدفع اى مقدرته على الاسهام فى النفقات العامة للمجتمع[1]

ولما كان من غير الممكن ترك الامر الى الافراد لتحديد مساهمتهم فى تحمل الاعباء العامة ، فان الدولة تقوم بما لها من سيادة وسلطان ، بالزام كل منهم بدفع نصيبه فيها بحسب مقدرته التكليفية اى قدرته المالية على الدفع .

ويترتب على كون الضريبة تستند الى فكرة التضامن الاجتماعى والسيادة عدة نتائج مهمة نذكر منها :

1 - ان فرض الضريبة يمثل مظهراً من مظاهر سيادة الدولة ، ويعنى ذلك ان الدولة تستقل بما لها من سيادة وسلطان بسلطة فرض الضرائب وتحديد انواعها وكيفية تنظيمها الفنى . فالضريبة ليست محلاً للتفاوض بين الدولة والمكلفين بدفعها ، كما انها تحصل جبراً وبشكل نهائى ودون اى مقابل مباشر .

2 - ان الضريبة - استناداً الى فكرة التضامن الاجتماعى - تفرض على جميع

[1] GARUWES Traite d economic Politique P265 يراجع ايضاً د . على لطفى - اقتصاديات المالية العامة - مكتبة عين شمس - القاهرة - 1989 - 1990 ص 86 .

المكلفين . وتشكل هذه النتيجة قاعدة «عمومية الضريبة»[1] بحيث لاتعفى منها طبقة اجتماعية مابصفتها هذه كما كان عليه الحال فى القرون الماضية وحتى القرن الثامن عشر .

3 ـ ان هذه النظرية يمكن ان تبرر لنا بعض مواقف التشريعات الضريبية والتى يعجز عن تبريرها اساس المنفعة او النظرية العقدية فالضريبة قد تفرض على اشخاص لايستفيدون اصلاً من الخدمات العامة التى تقدمها الدولة على اقليمها مثل مواطنى الدولة فى الخارج وذلك تطبيقاً لمبدأ السيادة . كما تفسر لنا اعفاء بعض الاشخاص من دفع الضرائب نظراً لضآلة دخولهم ، رغم استفادتهم الكبيرة من الخدمات العامة وذلك تطبيقاً لمبدأ التضامن الاجتماعى .

فالافراد يلزمون بدفع الضريبة وفقاً لمقدرتهم المالية وتشكل هذه الفكرة اساس قاعدة «عدالة الضريبة»[2]

4 ـ ان هذه النظرية يمكن ان تفسر لنا التزام الجيل الحاضر بدفع ضرائب يستخدم جزء من حصيلتها فى خدمة قروض عامة ، عقدتها الاجيال السابقة واستنفدت كل منافعها اى ان هذا الجيل قد يدفع ضرائب دون مقابل مباشر وانما على اساس من التضامن الوطنى والتضامن بين اجيال الامة الواحدة .

الفصل الثالث / القواعد الاساسية للضريبة

توجد مجموعة من المبادىء او القواعد التى ينبغى ان تحكم التنظيم الضريبى ، اي ان يأخذ بها المشرع اذا ماراد ان يصبح النظام الضريبى نظاماً سليماً وصالحاً يحاول ان يوفق بين مصلحة الجماعة ومصلحة الفرد اى بين الحصيلة اللازمة لاداء الدولة لخدماتها والعدالة اللازمة لتحقيق نوعاً من المساواة بين المكلفين .

1) انظر ص(115- 116) من هذا المؤلف

2) انظر ص(115- 116) من هذا المؤلف .

ويعتبر ادم سميت Adam Smith اول من حاول عام 1776 وضع القواعد الاساسية التى ينبغى ان يقوم عليها النظام الضريبى وذلك فى مؤلفه المشهور «ثروة الامم Wealth of nation» وهذه القواعد هى :

1 ـ المساواة
2 ـ اليقين
3 ـ الملأمة
4 ـ الاقتصاد[1]

ولقد كان لهذه المبادىء الاربعة شأن بالغ الاهمية حين اعلانها ، وشكلت تبعاً لذلك الاسس التقليدية للضريبة حتى ان البعض عبر عنها بأنها «إعلان حقوق الممولين»[2] او انها دستور الضريبة الذى ينبغى على الحكومات ان تخضع له .

ومع ان اهميتها لاتزال قائمة ويستشهد بها اليوم ، الا انها اصبحت غير كافية فى عصرنا الحالى الذى يتسم بتعقد النظم الضريبية ، ولذلك قام كثير من المفكرين بتنقيحها لجعلها تتماشى مع مايجب ان تكون عليه الضريبة اليوم ونحن سنتناول بايجاز كل قاعدة من هذه القواعد مع بعض التنقيحات التى ادخلت عليها :

اولاً : المساواة او العدالة :

اى ان يساهم مواطنى الدولة فى النفقات العامة بحسب مقدرتهم النسبية . فالمساواة تتحقق عند ادم سميت اذا ماتحمل المواطنون الضريبة «بنسبة دخولهم التى يتمتعون بها تحت حماية الدولة»[3] ومعنى ذلك ان ادم سميت

1 ADAM SMith The Wealth oF nation (2vols) ;j. M — DENT & SONS . LTD . London 1960

هذا ويرى البعض ان التجاريين والطبيعيين قد سبقوا سميت فى هذا المجال . الا ان القواعد التى قال بها هذا الاخير نالت شهرة خاصة

2 Allix (Edgard) Traite ELEMENTAI RE de Sciencedes FiNANCES et de legis lation FinaNcieRE Francaise 1931 . P 455

3) ادم سميث ـ المرجع السابق ص 307 وهو يقول فى ذلك- .... im proportion to the revnue which they RESPec-tively enjay under the protecTioN af the state .

كان يفضل مبدأ الضريبة النسبية باعتبارها هى التى تحقق العدالة . ويفسر هذا الموقف على اساس ان الضريبة كانت تؤسس على فكرة «العقد المالى» اى ان الضريبة تدفع كثمن للخدمات العامة التى تقدمها الدولة .

غير ان تطور فكرة العدالة ، قد جعل الكتاب يتخلون تدريجياً عن فكرة السعر النسبى للضريبة لصالح السعر التصاعدى اى الذى يرتفع مع ارتفاع الدخل . فالعدالة الضريبية تقتضى المساواة فى التضحية بين المكلفين اى ان يخضع صاحب الدخل الكبير لضريبة ذات سعر اعلى مما يتحمله صاحب الدخل المحدود[1]

كما ان فكرة العدالة بمفهومها الحديث تقتضى اعفاء اصحاب الدخول المنخفضة من اداء الضريبة بالنسبة لحد الكفاف اى الحد الادنى اللازم للمعيشة وكذلك ضرورة مراعاة الاعباء العائلية بما يتناسب ومستوى المعيشة فى المجتمع . كما تتطلب العدالة اختلاف اسعار الضرائب تبعاً لنوع الدخل المفروضة عليه وهل هو ناتج من العمل او عن راس المال او عنهما معاً .[2]

وباختصار يمكننا القول ان قاعدة العدالة او المساواة تتضمن مبدأين هما :

- العمومية : ويقصد بها خضوع جميع الاشخاص والاموال للضريبة .
- العدالة : ضرورة مراعاة المقدرة المالية للمكلف عند فرض الضريبة .

ثانياً : اليقين :

ويعنى ذلك ان تكون الضريبة مفروضة طبقاً لقواعد محددة وواضحة بالنسبة للمكلف والادارة الضريبية . فيجب ان يكون سعر الضريبة ووعاؤها وميعاد سدادها وكيفية تحصيلها وكافة الاجراءات المتعلقة بها معروفة من العامة . ولاشك ان عدم وضوح هذه الامور قد يؤدى الى تحكم الادارة

1) د . منيس عبدالملك المرجع السابق ص 157 . عبدالكريم بركات وحامد دراز المرجع السابق ص 343 ـ 347 .

2) ستعرض لدراسة الاعفاءات الضريبية فى الفصل الخاص بربط الضريبه . انظر ص 176 من هذا المؤلف

الضريبة ومايستتبعه ذلك من انتهاك لقاعدة العدالة والمساواة وانتشار المحسوبية وعموم الفساد عند تقدير وتحصيل الضرائب .

وحتى يتحقق اليقين يجب ان تتميز الضريبة بالاستقرار والثبات اى ان لاتخضع للتعديل المستمر . فالتعديلات فى تشريعات الضرائب يجب ان تكون محدودة وعلى فترات متباعدة حتى لاتؤدى الى مضايقة المولين او اضطراب النشاط الاقتصادى كما يجب ان يتميز التشريع الضريبى بالوضوح حتى يسهل فهمه لعامة الناس دون عناء او التباس ، وحتى تستطيع المحاكم والادارات الضريبية ان تطبقه دون اجتهاد او تأويل .

ثالثاً : الملأمة :

ويقصد بها تحصيل الضريبة فى الوقت والطريقة الاكثر مناسبة لدفعها من قبل المول وذلك حسب مصدر الدخل وظروفه[1] وذلك يقتضى ان تختار الادارة الضريبية موعداً مناسباً للوفاء بالضريبة وان تكون اجراءات الجباية مناسبة لظروف المول بحيث لايكون وقع الضريبة عليه ثقيلاً بشكل يجعله عاجزاً عن الدفع أو يدفعه الى تجنب الضريبة أو التهرب منها[2]

وهكذا فان الوقت الذى يحصل فيه المول على دخله يعتبر احسن الاوقات ملأمة لدفع الضريبة . فالمزارع يلزم بدفع الضريبة بعد حصاد المحصول وبيعه ، والتاجر يطالب بسدادها بعد انتهاء السنة التجارية لنشاطه وتحديده لصافى هذا النشاط اما العامل او الموظف فانه يلزم بدفع الضريبة على الاجور او المرتبات بمجرد تحقق الدخل الموجب لها .

اما الضرائب على الاستهلاك فهى تدفع عند شراء السلعة ، والمكلف فى هذه الحالة حر فى شراء السلعة وبالتالى دفع الضريبة المفروضة عليها او عدم شرائها وبالتالى التخلص من دفع الضريبة .

رابعاً : الاقتصاد :

فيعنى به الاقتصاد فى كلفة الضريبة ، أى ماتتكبده الدولة وتصرفه على

1) د . خالد الشاوى - مرجع سبق ذكره ص 164 وهو يشير الى كتاب ادم سميث ثروة الامم ص 308

2) د . عبدالفتاح عبدالرحمن عبدالحميد - مرجع سبق ذكره - ص 210 ـ 211

تقديرها وجبايتها ومايبقى منها من حصيلة صافية .[1] وكذلك الاقتصاد فيما يتحمله الممولون من نفقات للوفاء بالدين الضريبي كالاستعانة بالمحاسبين او الامساك بسجلات ودفاتر محاسبية او تقديم اقرارات مدعمة بالمستندات الرسمية .

والمقصود بذلك ان لاتستنفد هذه المصاريف جانباً كبيراً من حصيلة الضريبة على نحو يقلل من امكانيات الدولة في الاستفادة منها . وبمعنى اخر ينبغي ان تكون نفقات تحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة بحصيلتها ، فلا خير في ضريبة تتكلف جبايتها الجزء الاكبر من حصيلتها[2] .

الفصل الرابع : انواع الضرائب .

جرت عادة كتاب المالية العامة على تقسيم الضرائب الى المجموعات التالية :-

1 ـ الضرائب على الاشخاص والضرائب على الاموال .
2 ـ الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة .
3 ـ الضرائب الشخصية والضرائب العينية .
4 ـ الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة .
5 ـ الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية .
6 ـ الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية .

وسنقتصر الان على دراسة المجموعات الاربع الاولى على ان نعود لدراسة المجموعتين الاخيرتين عند دراستنا لسعر الضريبة[3] .

المبحث الاول : الضرائب على الاشخاص والضرائب على الاموال :

كانت الضرائب في المجتمعات البدائية تفرض على الاشخاص بمقدار

1) د . الشاوي ـ مرجع سبق ذكره ص 164
2) شريف رمسيس تكلا ـ مرجع سبق ذكره ص 143
3) تراجع الصفحات 164 - 69 (من هذا الكتاب)

ثابت وبدون تمييز . وكانت تسمى بالجزية او الفردة او الضريبة على الرؤوس . وكان هذا الوضع يتمشى مع درجة نمو تلك المجتمعات وعدم تعقدها ، فالافراد كانوا متساوون تقريباً من حيث الثروة . ولكن هذا الوضع تطور نتيجة لتغير الظروف الاقتصادية وتنامي ثروات البعض وظهور الفروق بين الافراد والاسر ، مما استتبع ترك السعر الموحد المتساوي بين الافراد الى سعر متغير بحسب الطبقة التي ينتمي اليها الفرد . ومثال ذلك الضريبة التي فرضتها فرنسا على الاسر سنة 1695 . فقد تم تقسيم المجتمع الفرنسي الى اثنين وعشرون فئة اجتماعية وفرضت الضريبة بسعر واحد على كل فئة من هذه الفئات . وكذلك الضريبة التي فرضها بطرس الاكبر قيصر روسيا ، حيث تم تقسيم المجتمع الى أربعة اقسام ، الفلاحون ، الحرفيون ، الطبقة البرجوازية ، والطبقات الاخرى . وقد فرضت ضريبة خاصة بكل طبقة من الطبقات الثلاثة الاولى مع اعفاء الطبقات الاخرى وبالرغم من بساطة هذه الضريبة وسهولة تحصيلها فانها لم تعد تتماشى مع المجتمعات الحديثة وفقدت بالتالي اهميتها ويمكن ارجاع ذلك للاسباب التالية :

1 ـ عدم عدالتها ، فهي تقوم على اساس سعر موحد بين الافراد او بين افراد طبقة معينة متجاهلة ما قد يوجد بينهم من فروق ذهنية او جسمية او متعلقة بالنشاط الذي يمارسه كل منهم .
2 ـ ضآلة حصيلتها وعدم مرونتها لاعتمادها على الرؤوس وتجاهلها للانشطة التي يقوم بها الافراد . خاصة اذا ماقورنت بنفقات جبايتها المرتفعة .
3 ـ عدم احترامها لكرامة الانسان لتمييزها بين الافراد وفقاً لاوضاعهم في المجتمع [احرار ـ عبيد ـ نساء ـ مؤمنين ـ غير مؤمنين . . . .] .

وامام هذه العيوب وامام زيادة نفقات الدولة واتساعها نتيجة لتطور دورها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، فان الضريبة على الاشخاص لم تعد مناسبة وتم التخلي عنها في اغلب الدول ، واصبحت الضرائب في العصر الحديث تتخذ من المال وعاءاً لها .

وهكذا صارت الضرائب لاتفرض الا على المال أو الثروة ولو ان المسئولية تقع على الشخص الذي يكون مكلفاً بدفعها ، وهو الذي يمتلك الثروة . كما يلاحظ ان الضريبة لاتفرض الاعلى الثروة الخاصة ، اى انها

لاتفرض على الثروة العامة المملوكة للدولة ، او غيرها من اشخاص القانون العام الا استثناءاً .

فالضريبة هى اقتطاع جزء من الثروة الخاصة وتحويله الى ثروة عامة تحتاجها الدولة فى تغطية نفقاتها . ويقضى المنطق ان الثروة اذا كانت جميعها مملوكة للدولة فلا حاجة الى فرض الضريبة . ولذلك قيل ان الضريبة هى بنت النظام الراسمالى .[1] اى ذلك النظام الذى يترك الثروة بايدى افراد المجتمع ويقتطع منها جزءاً لتغطية النفقات العامة بشكل ضرائب .

وقد جر هذا المنطق نفسه الماركسيين الى القول بانتفاء الحاجة الى الضريبة عندما تصل الاشتراكية مرحلة الشيوعية او الفوضوية .

ان القول بوجود مقومات الضريبة فى الانظمة الراسمالية فقط وعدم وجودها فى الانظمة الشيوعية يمكن قبوله عموما ولكن ترد عليه استثناءات كثيرة فى كل من الدول الشيوعية والدول الراسمالية وكذلك فى الدول ذات النظام المزدوج (الاقتصاد المزدوج) .

أ ـ فقد دعى وجود قسم من الثروة بيد الافراد الى فرض الضرائب فى الدول الاشتراكية الماركسية . اذ لاتزال بعض الاموال فيها مملوكة ملكية خاصة . [الاجور والمرتبات ـ الدخل الناتج عن مزاولة بعض الحرف كالحلاقة ـ انتاج الملكيات الزراعية الصغيرة . . .]

ب ـ اما فى الدول ذات الاقتصاد المزدوج [كثير من دول العالم الثالث] فقد تفرض الضريبة فيها على المشروعات العامة المملوكة للمجتمع والتى تدار بشكل مشاريع تجارية [مصانع اسمنت ـ مجمعات انتاج دواجن او ابقار ـ مصانع حديد . . .] وذلك من اجل ايجاد ايراد عام تغطى منه بعض نفقات الدولة او بسبب جعل هذه المشاريع تمارس اعمالها على قدم المساواة مع المشاريع الخاصة [منافسة من اجل الجودة وخفض الاسعار] .

جـ ـ واخيراً نجد بعض الدول ـ حتى الراسمالية منها ـ تستغنى عن فرض الضرائب كلياً او جزئياً ، بسبب امتلاكها من الثروة العامة مايكفى لسد نفقاتها الجارية والاستثمارية [امتلاك ثروات نفطية او معدنية . . .] .

والخلاصة ان الضريبة لاتفرض نظرياً الا على الثروة الخاصة ، كما انها لاتفرض ماليا الا اذا كانت الدولة ليست لديها من الثروة العامة مايكفيها لسد نفقاتها العامة ووضع سياستها موضع التنفيذ .

---

1) د . خالد الشاوى ـ مرجع سبق ذكره ـ ص 202

وتفرض الضريبة على الثروة او المال فى عدة مناسبات ، فقد تفرض بمناسبة الحصول على المال كما فى حالة الضريبة المباشرة على الدخل ، او بمناسبة تملك المال كما فى حالة الضريبة على الملكية العقارية ، وقد تفرض بمناسبة تداول الاموال او استهلاكها كما يحصل عند فرض الضرائب غير المباشرة كالضريبة الجمركية او الضرائب على الاستهلاك .

المبحث الثانى: الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة:

يقصد بنظام الضريبة الوحيدة ذلك النظام الضريبى الذى تعتمد فيه الدولة على ضريبة واحدة للحصول على كل ماتحتاجه من المكلفين ، او على ضريبة اساسية واحدة مع وجود بعض الضرائب الاخرى قليلة الاهمية .

اما نظام الضرائب المتعددة فهو يقوم على اساس فرض الدولة لعدد من الضرائب الاساسية والتى يكمل بعضها بعضا كفرض ضرائب على الدخل او على تملك الاموال او على تداولها واستهلاكها والحقيقة ان اغلب دول العالم اليوم تأخذ بنظام تعدد الضرائب ولذلك فان دراسة هذا التقسيم ترجع الى اهميته التاريخية ولاهمية النقاش العلمى الذى دار حوله .

ويمكن القول ان فكرة الضريبة الواحدة قد ولدت عن فكرة «الضريبة الاساسية» التى نادى بها فوبانVauban عام 1707 فقد اقترح هذا المفكر فرض ضريبة العشور على الارض والدخول المنقولة بدلا من الضرائب التى كانت قائمة فى ذلك الوقت والتى طالب بالغائها وقد لاحظ فوبان ان هذه الضريبة كافية لتغطية نفقات المملكة . ولكنه اقترح فرض ضرائب اخرى غير مباشرة كالضرائب الجمركية والضريبة على التبغ والضريبة على المشروبات والضريبة على الملح . . . وهكذا يظهر ان فوبان لم يناد بفرض ضريبة واحدة ، وانما بفرض ضريبة اساسية ، وبذلك مهد للقول بالضريبة الواحدة .

وقد لقى نظام الضريبة الوحيدة فى الماضى انصار كثيرون خاصة عند الطبيعيين الذين نادوا فى اواخر القرن الثامن عشر بضرورة الاكتفاء بفرض ضريبة واحدة على الدخل الناتج من الملكية الزراعية ويرجع ذلك الى اعتقادهم بان الارض هى المصدر الوحيد للثروة ، وان العمل الزراعى هو وحده الذى يولد دخلا صافيا ، كما اعتقد هؤلاء الطبيعيون ان اية ضريبة اخرى اذا فرضت على غير الناتج الزراعى فانها ستنتهى حتما بان تتحملها الزراعة ، وذلك عن طريق نقل عبء هذه الضريبة الى الملاك الزراعيين .

ولايخفى ان العمل الزراعى ليس وحده المنتج للثروات، ولذلك فـان فرض ضريبة واحدة على هذا العمل تفقد اساسها المنطقى كما دافع عن فكرة الضريبة الواحدة الاشتراكى الامريكى هنرى جورج فى كتاب نشره سنة 1879[1] وقـال بان الضريبة الواحدة هى التى تحقق العـدالة اذا مـافرضت عـلى الارض فقط، لان الارض هى عطاء من الخالق عز وجل الى الناس كافة وهى المصدر الـوحيد الذى يغدق علينا جميعا ريعا بدون عمل[2] .

فملاك الارض يستولون على كل المزايا المترتبـة على ازديـاد السكان وانتشـار العمران اى على المزايا النـاتجة من ارتفـاع قيمة الاراضى دون عمـل يقومـون به وعليه يجب فرض ضريبة على ريع الارض الحاصل من غير عمـل وأعفاء دخـل الارض المتـأتى من العمل من ايـة ضريبة فهـو يرى ان مـاينتجه الفـرد من عرق جبينه هو ملك لـه ولايحق للدولة ان تـأخذ منـه شيئا بـل عليها ان تشجعـه على الانتاج لان فى زيادة انتاجه زيـادة للثروة القوميـة اما مـاينتج من غـير عمل فهـو ملك لجميع افراد المجتمع[3] .

ويـرى هنرى جـورج ان فرض هـذه الضريبـة يكفى لسـداد جميـع نفقـات الدولة .

ويرى بعض الكتاب امثال مونييه Menier ان تفرض ضريبـة واحدة عـلى رأس المال ويبرر ذلك بالقول بان رأس المـال هو منتج قومى يشـارك فى انتاجه المجتمـع ككل وليس صـاحب رأس المال فقط، وعليـه فيحق للدولة التى تمثـل المجتمع ان تحصل عـلى الضريبة من رأس المـال فقط والا تفرضهـا على مصـدر آخر للدخل[4] .

ويرى آخرون ان تفرض الضريبة الواحدة على الدخل العام ، ذلك ان هذا الدخل يمثل خير مقيـاس للمقدرة التكليفيـة للمول ويمكن القـول ان مثل هـذه الضريبة العامة على الدخل لاتعدو، فى العمل، ان تكون فى حقيقتها عـددا من الضرائب ذات سعر واحد على مختلف انواع الدخل[5] .

1) اسم الكتاب Progress and poverty . newyork 1879

2) د ، خالد الشاوى ـ مرجع سبق ذكره ص 74 .

3) د. خالد الشاوى ـ مرجع سبق ذكره ص 74 .

(4) A. Menier . L . impot sur le capital . paris 1874 . p 192

5 ـ د. السيد عبدالمولى ـ المرجع السابق ـ ص 272 ـ 273 .

ويـرى فـريق اخـير فـرض ضريبـة واحـدة عـلى الانفـاق العـام، اى عـلى الاستهلاك العام، وهو مايعنى اعفـاء الادخار، ومـايعنى بالتـالى ان تكون هـذه الضريبة اشد عبئا على الفقراء، وهم يخصصون لـلاستهلاك نسبـة مرتفعـة من دخـولهم، منهـا عـلى الاغنيـاء وهم يخصصـون لـلاستهـلاك نسبـة اقـل من دخولهم[1] .

ولكن يؤخذ على هذه الفكرة صعوبة التطبيق، كما انها ستشكـل من الناحيـة العملية ضريبة متعددة على مختلف انواع الانفاق ورغم اختلاف انصار الضريبة الواحدة حول المادة التى يمكن ان تكون وعاءا لهذه الضريبة فانهم قد اتفقـوا على مجموعة من الحجج يمكن اعتبارها مزايا لهذه الضريبة .

مزايا الضريبة الواحدة :

1 ـ بساطتها اذ ان الامر معها لايعدو ان تقسم الاعباء العامة بـين الممولـين تبعا لقدرتهم النسبية وينتج عن ذلك سهولة تحصيلها وقلة كلفة جبايتها .

2 ـ عـدالتها وذلـك لانها تدخـل فى حساب الضريبـة كل امكـانيات المكلف، وكذلك تراعى مختلف اعبائه العائلية والشخصية والمهنية .

3 ـ وضوحها وذلك لانه يسهل على الممـول معرفـة ماسيـدفعه بـالضبط اذا كان الامــر يتعلق بضريبـة واحــدة فى حـين يصعب عليــه ذلـك اذا تعــددت الضرائب .

ولكن هذه المزايا لم تكف لجعل الدول تأخذ بنظام الضريبة الواحـدة، فبقت الضريبة الواحدة مجرد فكـرة نظريـة بعيدة عن التـطبيق، واتجهت اغلب الدول الى الاخذ بنظام الضرائب المتعددة، وقد ساعد على هذا الاتجاه العيوب التى قد تنتج من الاخذ بنظام الضريبة الواحدة والتى يمكن ايجازها فى العيوب التالية :

1 ـ قلة حصيلتها وذلك لانها لاتصيب بـطبيعتها الا جـزءا من الثروة او مـظهرا واحدا من مظاهر النشاط الاقتصادى وقلة الحصيلة لاتتمشى وحاجة الدولـة المتزايدة الى ايرادات كبيرة لتغطية نفقاتها المتزايدة، وهـذا مبرر لاخـذ الدول بنظام تعدد الضرائب .

2 ـ عـدم عدالتهـا ذلك ان الاقتصـار فى فرض الضريبـة عـلى نـوع واحـد من الثروة، او نوع واحـد من النشاط الاقتصـادى دون الانواع الاخـرى، يعتبر

1 ـ رفعت المحجوب ـ المرجع السابق ص 221 .

تفرقة لامبرر لها في المعاملة المالية بين مختلف الفئات والطبقات، وهو مايعتبر خروجا على مبدأ العدالة الضريبية، الذي يعد مبدأ اساسيا في نظرية الضريبة، فالعدالة الضريبية ترفض اعفاء بعض انواع الثروة او بعض انواع النشاط الاقتصادي دون البعض الآخر.

3 ـ عدم مراعاتها لحالة الممول النفسية، ففرض ضريبة واحدة تقتطع اكثر من 50٪ من دخل الكثير من الممولين مثلا، يسبب بلا شك امتعاض الممولين ويشعرهم بثقل الضريبة وبعكس ذلك فان نظام الضرائب المتعددة قد يجعل الفرد يدفع الكثير من الضرائب دون ان يشعر بعبئها.

4 ـ عدم مرونتها، ذلك انه يصعب على الدولة زيادتها دون اثارة غضب الممولين اما نظام الضرائب المتعددة فهو يوفر للدولة مرونة كافية تستغلها الدولة في رفع اسعارها او خفضها دون اثارة اية مشاكل اجتماعية او اقتصادية.

نخلص مما تقدم ان اغلب دول العالم اليوم تعتمد على نظام الضرائب المتعددة لما يوفره من مزايا ومرونة يفتقدها نظام الضريبة الواحدة.

المبحث الثالث / الضرائب العينية والضرائب الشخصية

يقصد بالضريبة العينية[1] تلك الضريبة التي تعتمد في تحديدها للمقدرة المالية للمكلف على حجم الثروة وحده، بغض النظر عن ظروف الممول الشخصية او قدرته على الدفع كما انها لاتهتم بمصدر الدخل سواء اكان العمل او راس المال، ومثالها الضريبة الجمركية التي تفرض على السلعة المستوردة بغض النظر عن المستفيد او المستهلك لهذه السلعة، فالذي يستورد سيارة يدفع عنها ضريبة جمركية مساوية لتلك الضريبة التي يدفعها شخص آخر استورد سيارة من نفس النوع والحجم، رغم ماقد يكون بين الشخصين من اختلاف في ظروفهما الشخصية او مقدار دخلهما، فقد يكون الاول غنيا وعازبا ويكون الثاني فقيرا متزوجا ويعول خمسة اولاد

اما الضريبة الشخصية فهي التي تراعي عند فرضها مختلف ظروف الممول الشخصية، بمعنى انها تراعي المقدرة المالية للملكف وحالته الشخصية، فتأخذ

(1) يلاحظ ان البعض يطلق على الضريبة التي تدفع نقدا الضريبة النقدية والضريبة التي تدفع عينا بالضريبة العينية. ويغفل في هذه الحالة الكلام عن الاداء النقدي للضريبة والاداء العيني لها

في الاعتبار مثلا كيفية حصوله على الدخل وهل هو ناتج عن العمل او عن رأس المال وهل للممول مصدر دخل واحد او عدة مصادر.

كما تراعي الحالة الشخصية والعائلية للممول، فهل هو متزوج او اعزب. واذا كان متزوجا فكم له من الاولاد، وكم يلزمه لكفالة الحد الادنى اللازم لمعيشته ومعيشة افراد اسرته.

ويعتبر ادخال عنصر الشخصية في الضريبة صورة من صور محاولات التشريعات الضريبية الحديثة لتحقيق العدالة الضريبية، حيث ان المقدرة التكليفية للممولين تختلف باختلاف ظروفهم الشخصية[1].

المبحث الرابع / الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يعتبر هذا التقسيم للضرائب اكثر التقسيمات اهمية وانتشارا كما انه التقسيم الذي يثير حوله اكثر المناقشات المالية والاقتصادية، فالدولة قد تستقطع جزءا من ثروات الافراد ودخولهم بشكل مباشر على نحو يسمح بتقدير المال محل الضريبة بدقة وبمراعاة مصدره ومعاملته ضريبيا باسلوب ملائم.

وقد تقوم باستقطاع جزء من اموال المكلف بشكل غير مباشر اي ان تتبعها في تداولها واستعمالها اي تتبعها في مظاهرها الخارجية المتمثلة في وقائع او تصرفات محددة يقوم بها المكلف وتدل على مايتمتع به من ثروة. هذه الطريقة في الاستقطاع تسمى بالضرائب غير المباشرة. هذا وتثير دراسة هذا التقسيم مسألتين اساسيتين هما:

1 ـ التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

2 ـ المفاضلة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

المطلب الاول: التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يبدو ان اكبر المشاكل التي تواجه هذا التقسيم هي صعوبة التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ولذلك فان شراح المالية العامة قد حاولوا وضع معايير للتمييز بينهما، واهم هذه المعايير: المعيار الاداري، المعيار

(1) سنعود لدراسة اهم الاعفاءات الضريبية في الفصل الخاص بربط الضريبه ص (170) ومايليها وسنلاحظ ان قسما منها يتعلق بظروف الممول الشخصية.

الاقتصادى او معيار راجعية الضريبة واخيرا معيار مدى ثبات المادة الخاضعة للضريبة .

اولا : المعيار الادارى :

وفقا لهذا المعيار تعتبر الضريبة مباشرة الضريبة التى يتم تحصيلها وفقا لجداول اسمية تحتوى على اسماء المكلفين بالضريبة وتبين طبيعة المادة الخاضعة للضريبة ومبالغها ومواعيد دفعها . وتعتبر الضريبة غير مباشرة اذا تمت جبايتها دون الاستناد الى جداول اسمية اى ان الادارة الضريبية لاتستطيع ان تتعرف على اشخاص المكلفين بها وانما تقوم بتحصيلها بمناسبة بعض الوقائع او التصرفات كالبيع او الشراء .

وتطبيقا لذلك تعتبر الضريبة العقارية ضريبة مباشرة لانها تستحصل بمقتضى قوائم اسمية ، فى حين تكون الضريبة الجمركية غير مباشرة نظرا لتعذر معرفة اسماء المكلفين بها مقدما .

وبالرغم من بساطة هذا المعيار ووضوحه فانه قد تعرض للنقد واهم الانتقادات الموجهة اليه هى :

1 ـ انه معيار تنقصه العلمية بسبب ان تنظيم قوائم باسماء المكلفين لايتعلق بطبيعة الضريبة بل بالاجراءات الضريبية التى يقرها المشرع اى ان مجرد احداث تغير فى تلك الاجراءات يجعل الضريبة المباشرة ضريبة غير مباشرة او بالعكس .

2 ـ ان الاعتماد على هذا المعيار يؤدى الى نتائج غير صحيحة من الناحية العملية ، وعلى سبيل المثال فان تطبيقه يؤدى لاعتبار الضريبة على ايرادات القيم المنقولة ، اى على ارباح الاسهم والسندات ضريبة غير مباشرة لانها لاتجبى بناء على جداول اسمية نظرا لتعذر التعرف على اسماء بعض مالكى الاوراق المالية (الاوراق لحاملها) هذا فى حين يتفق كتاب المالية العامة على اعتبارها ضريبة مباشرة نظرا لانها تفرض على دخل ذو مصدر معروف وقابل للتقدير بشكل مباشر .

3 ـ ان هذا المعيار يفرق بين ضرائب من طبيعة واحدة بحيث يجعل بعضها ضرائب مباشرة وبعضها الاخر ضرائب غير مباشرة ، فالضريبة على دخول الاشخاص الطبيعين فى فرنسا تدفع بموجب قوائم اسمية فى حين ان

الضريبة على الشركات لاتدفع بموجب هذه القوائم ، اى ان الاولى تكون مباشرة والثانية غير مباشرة علما بانه لااحد يشك فى الطبيعة الواحدة والمشتركة لهاتين الضريبتين المفروضتين على الدخول .

بناء على هذه الانتقادات جرت محاولة فى فرنسا لتطوير هذا المعيار عندما اقترح الاستاذان تروتابا Trotabas وكوتريه Cotteret توسيعه استنادا الى فكرة امكانية او استحالة وضع م اسمية من قبل الادارة الضريبية فعندما يمكن تنظيم قوائم باسماء المكلفين فان الضريبة تكون مباشرة حتى وان لم تحصل فعلا عن طريق الجداول اما اذا كان من المستحيل تنظيم مثل تلك القوائم تصبح الضريبة غير مباشرة وهكذا فان الضريبة على الشركات تعتبر مباشرة لامكانية وضع وتنظيم قوائم باسماء المكلفين بها ، فى حين تعتبر الضرائب الجمركية غير مباشرة نظرا لا ستحالة تنظيم جداول باسماء المستوردين والمصدرين مقدما(1) .

ثانيا : المعيار الاقتصادى او معيار راجعية الضريبة

يقصد براجعية الضريبة تحديد الشخص الذى يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية ، اى من هو الشخص الذى يتحمل دفعها فى النهاية .

ذلك انه ليس من الضرورى ان يكون المكلف بالضريبة هو نفسه الملتزم بدفعها ، فقد تفرض الضريبة على شخص ولكنه يستطيع ان ينقل عبئها الى شخص آخر يستقر عليه العبء بصورة نهائية يسمى متحمل الضريبة وهكذا فان معيار راجعية الضريبة يستند الى فكرة استقرار الضريبة على المكلف بها او انتقالها الى شخص آخر غيره يتحملها بصورة نهائية فتكون الضريبة مباشرة اذا دفعها المكلف واستقرت عليه ، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها الى شخص ثالث (متحمل الضريبة) .

ومثال النوع الاول الضريبة على الاجور والمرتبات حيث يتحملها المكلف

(1) Trotabas lauis et cotteret (jean marie) Droit fiscal . 2ème edition Dalloz 1975 p86

كذلك د . صباح نعوش ـ الضرائب فى الدول العربية منشورات ـ المركز الثقافى العربى ـ الطبعة الاولى ـ الدار البيضاء 1987م ص 24 .

بها ولايستطيع تحميلها للغير ومثال النوع الثانى الضرائب الجمركية التى يستطيع المستورد اى المكلف بدفعها ان ينقلها او يحمل بها شخص ثالث هو مشترى السلعة المستوردة او مستهلكها وبسبب ذلك قيل بان هناك وسيط فى الضرائب غير المباشرة بين الادارة الضريبية ومتحمل الضريبة وهو المكلف الذى يستحصل مبلغها من الشخص الثالث بعد ان يكون قد دفعها للادارة الضريبية اما فى الضرائب المباشرة فليس هنالك وسيط حيث ان المكلف بها هو نفسه الذى يتحملها .

والواقع ان هذا المعيار رغم انتشاره قد تعرض للنقد لما يشوبه من غموض وعدم دقة، فنقل عبء الضريبة لايتوقف فقط على طبيعة الضريبة المستحقة ولكنه فى نفس الوقت يتوقف على عدد اخر من العوامل كاستخدامات السلعة المفروضة عليها الضريبة والظروف الاقتصادية ودرجة مرونة عرض وطلب السلعة محل الضريبة .

فمثلا اذا فرضت السلطات المالية ضريبة انتاج على احدى السلع التى يكون الطلب عليها كثير المرونة فتكون هذه الضريبة غير مباشرة ولكن قد يحدث ان يفضل المنتج تحمل هذه الضريبة او جزء منها حتى لاينكمش الطلب انكماشا كبيرا بسبب ارتفاع السعر، ففى مثل هذه الحالة اذا اخذنا بمعيار نقل عبء الضريبة تكون هذه الضريبة مباشرة لانه لم يتم نقل عبئها كليا او جزئيا(1) .

والضريبة العقارية التى تعتبر دائما من الضرائب المباشرة قد تصبح ضريبة غير مباشرة بالنسبة لبعض المؤجرين دون البعض الآخر وذلك اذا استطاعوا نقل عبئها الى المستأجرين وهذا النقل ممكن خاصة اذا كانت هناك ازمة سكن وطلب كثير على المساكن مهما ارتفعت قيمة ايجاراتها .

والضريبة الجمركية التى تعتبر باتفاق ضريبة غير مباشرة قد تصبح ضريبة مباشرة فى حالة عدم نقل عبئها للغير وتحمل المكلف عبئها بشكل نهائى كأن يقوم المستورد باستهلاك جزء او كل ماستورده كسيارة او لوحات فنية الخ .

كما تدل التجربة ان ضرائب الدخل تعتبر ضرائب مباشرة يمكن نقل عبئها فى كثير من الحالات فاذا عمدت السلطات العامة الى رفع اسعار الضريبة على الارباح التجارية والصناعية (ضريبة مباشرة) فان المنتجين

(1) على لطفى - اقتصاديات المالية العامة - مرجع سبق ذكره ص 133 .

يستطيعون نقل عبء هذه الضريبة الى المستهلكين عن طريق رفع اسعار منتجاتهم، فتصبح هذه الضريبة غير مباشرة(1) .

وخلاصة القول ان اتخاذ معيار راجعية الضريبة كمعيار للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة معيار تعوزه الدقة و ان تحديد صفة الضرائب وفقا له ليس بالامر اليسير، فهى قد تعتبر تارة مباشرة وتارة اخرى غير مباشرة، وهذا يدل على عدم صلاحية هذا المعيار كاساس للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب .

ثالثا: المعيار الفنى ثبات المادة الخاضعة للضريبة

يقوم هذا المعيار على اساس ثبات واستمرار المادة الخاضعة للضريبة او عدم ثباتها واستمرارها فتعتبر الضريبة ضريبة مباشرة اذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار النسبيين كالملكية اوممارسة المهنة. وتعتبر الضريبة غير مباشرة اذا فرضت على وقائع او تصرفات خاصة او اعمال عرضية متقطعة كالاستهلاك والانتاج والتداول .

وينتج عن ذلك ان الضرائب المباشرة هى تلك التى تفرض على الدخل او الثروة اى انها تفرض على مال معين بشكل مباشر بقصد الحصول على نسبة منه . كالضرائب على الاجور والمرتبات او الضريبة العقارية فى حين تفرض الضرائب غير المباشرة على الانتاج والاستهلاك والتداول اى على مظاهر الثروة وتداولها اى على الانفاق والتصرفات .

ويتفق هذا المعيار مع المعيار الادارى الى حد ما اذ ان الضرائب تكون مباشرة وفقا للمعيار الادارى اذا تم تحصيلها على اساس جداول اسمية . ومن الطبيعى انه لايمكن اعداد مثل هذه الجداول الا اذا اتسمت المادة الخاضعة للضريبة بالثبات النسبى اى انها مباشرة وفقا لهذا المعيار ايضا، اما اذا اصابت الضريبة وقائع او تصرفات متقطعة فانه يتعذر وضع مثل هذه الجداول الاسمية، وتكون الضرائب غير مباشرة .

(1) على لطفى - اقتصاديات المالية العامة - مرجع سبق ذكره 133 .

وعلى الرغم من وضوح هذا المعيار باعتباره يقوم على اساس مدى ثبات المادة الخاضعة للضريبة ، الا انه قد تعرض للنقد باعتباره ليس محكما بدرجة كافية ولايمكن بالتالى الاعتماد عليه لتصنيف بعض الضرائب كالضريبة على التركات ، التى يمكن ان نعتبرها ضريبة مباشرة باعتبارها تفرض على الثروة او راس المال بشكل مباشر، كما يمكننا استنادا الى هذا المعيار اعتبارها ضريبة غير مباشرة باعتبارها تفرض على واقعة انتقال التركة من المورث الى الوارث وهذه الواقعة واقعة عرضية لاتتصف بالدوام او الدورية .

ولاشك ان اعتبار نفس الضريبة ضريبة مباشرة تارة وضريبة غير مباشرة تارة اخرى لايسهل عملية التمييز بين النوعين من الضرائب .

نخلص من كل ماسبق الى ان هناك معايير متعددة للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ولكن على الرغم من تعدد المعايير، فانها كلها عرضة للنقد ولايمكن الاعتماد على احدها فقط لضمان الوصول الى نتيجة سليمة، وعلى اى حال جرت عادة علماء المالية العامة على استخدام تعبير الضرائب المباشرة للدلالة على الضرائب التى تفرض بمناسبة حصول المكلف على الدخل او راس المال ، واستخدام تعبير الضرائب غير المباشرة للدلالة على الضرائب التى تفرض بمناسبة استخدام الدخل او راس المال كالضرائب الجمركية وضرائب الاستهلاك او التداول .

المطلب الثانى/ المفاضلة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

تقوم اغلب الانظمة الضريبية على التأليف بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ولكن ترجيح الاعتماد على نوع من هذه الضرائب دون النوع الاخر يعتمد على ظروف كل بلد ودرجة تنميته كما يعتمد على المزايا التى يوفرها الاعتماد على ايا من هذين النوعين فلكل نوع مزاياه وعيوبه، ويمكن القول اجمالا ان مايعتبر مزايا لاحد النوعين يعتبر عيوبا فى النوع الآخر .

اولا : مزايا وعيوب الضرائب المباشرة :

تتمتع الضرائب المباشرة بعدة مزايا اهمها :

1 ـ انها اقرب الى تحقيق العدالة الاجتماعية والاقتصادية فى توزيع الاعباء العامة

وذلك لانها تفرض على اساس مقدرة المكلفين على الدفع كما ان المشرع يراعى عند فرضها مختلف الاعتبارات الشخصية للمكلف كظروفه العائلية فى حين تظهر الضريبة غير المباشرة وكأنها عمياء لاتفرق بين الغنى او الفقير او بين الاعزب والمتزوج .

2 ـ انها تتميز بالثبات النسبى والانتظام والمقصود بذلك انها لاتخضع بسهولة للتقلبات الاقتصادية وذلك لانها تفرض على مواد تتميز بالثبات النسبى وهذا مايجعل السلطات العامة تطمئن فى الاعتماد على حصيلتها لتزويد الخزانة العامة بما تحتاجه من موارد ضرورية فى حين ان الضرائب غير المباشرة تعتمد على رغبة الافراد فى الاستهلاك او الاستيراد او غيره، وهى اكثر تأثرا بالتقلبات الاقتصادية .

3 ـ انها واضحة وملموسة ، ومن ثم فان المكلف بها يشعر بعبئها مما يدفعه الى ممارسة حقوقه السياسية ومحاسبة السلطات العامة عن اوجه انفاقها، فى حين تختلط قيمة الضريبة غير المباشرة بسعر السلعة ولذلك يصعب على عامة الناس معرفتها .

ومع هذه المزايا فان الضرائب المباشرة تتعرض للنقد لما تتصف به من عيوب اهمها :

1 ـ اتصافها بعدم المرونة اى صعوبة زيادة حصيلتها او خفضها بسهولة طبقا لما تقضى به الظروف الاقتصادية .

2 ـ تعقد وطول اجراءات الربط والتحصيل مما يترتب عليه تأخر تحصيل الكثير منها، وبذلك يصعب الاعتماد عليها وحدها فى تمويل النفقات العامة مما يدفع بالسلطات العامة الى الاقتراض القصير الاجل لحين سداد هذه الضرائب مع مايرتبه ذلك من التزامات على الدولة .

3 ـ سهولة التهرب منها، وذلك يرجع الى شعور الممول بوطأتها ولاسيما فى حالة ارتفاع اسعارها مما يولد لديه كراهيتها وبالتالى التهرب منها، كما ان وجود علاقة بين الممول والادارة الضريبية تسهل هذا التهرب وذلك بالاستعانة بشتى الوسائل كالرشوة والوساطة وغيرها .

ثانيا : مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة :

تتصف الضرائب غير المباشرة ببعض المزايا اهمها :

1 ـ وفرة حصيلتها لكثرة عدد المكلفين بها واتساع نطاقها فهى تفرض عادة

على السلع والخدمات الشائعة الاستعمال والتى يشتريها او يستعملها الافراد بكثرة ويدفعون من ثم الضرائب المفروضة عليها وبالتالى فان الاغنياء والفقراء يدفعونها على السواء .

2 ـ سهولة دفعها وذلك راجع الى ان قيمتها تذوب فى ثمن السلعة التى تفرض عليها ، وبالتالى لايشعر الممول بعبئها وهو يدفعها . ولاشك ان ذلك يقلل من امكانية التهرب منها .

3 ـ انها تغذى الخزينة العامة بمورد مستمر طيلة السنة ، وهذا مفيد فى تمويل النفقات العامة خاصة فى بداية السنة المالية وقبل ورود حصيلة الضرائب المباشرة .

4 ـ سهولة تحصيلها ، وذلك لعدم تطلبها لاجراءات ادارية معقدة او لخبرة محاسبية وقانونية كبيرة ، ولذلك نجد ان كثيرا من الدول النامية تعتمد عليها فى الدرجة الاولى .

5 ـ مرونتها اى انه يمكن رفع سعرها وخفضه تبعا للظروف الاقتصادية السائدة فى فترة معينة فى بلد ما كما ان حصيلتها قد تزداد على الرغم من عدم رفع سعرها وذلك فى فترات الرخاء الاقتصادى حيث تكثر المعاملات ويزداد الانفاق والاستهلاك .

وبالرغم من المزايا السابقة ، فانه يؤخذ على الضرائب غير المباشرة عدة امور منها :

1 ـ عدم عدالتها ، وذلك راجع الى عدم مراعاتها للظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف ، مما ينتج عنه ثقل عبئها على الفقراء ومحدودى الدخل ، خاصة اذا تم فرضها على السلع الاساسية والضرورية التى يستهلكها جميع افراد المجتمع سواء اكانوا اغنياء او فقراء .

2 ـ عدم وضوحها ، وذلك راجع الى دمج قيمتها مع اثمان السلع والخدمات مما يجعل عامة الناس لاتشعر بها وبالتالى لاتقوم بدورها فى ممارسة الرقابة على الحكومات .

هذه هى بايجاز مزايا وعيوب كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة والحقيقة ان كل ميزة او عيب منها هو محل للنقاش والنقد ، ولذلك فانه من الافضل لاى نظام ضريبى ان يحاول الاخذ بكلا النوعين معا ، اخذا فى الاعتبار الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ودرجة نمو المجتمع او تخلفه ، فالضرائب المباشرة تجد تطبيقاتها فى الدول المتقدمة بينما تجد الضرائب

غير المباشرة تطبيقاتها فى الدول النامية ، ولكن ذلك لايحتم اهمال النوع الآخر من الضرائب فالمبالغة فى فرض الضرائب غير المباشرة تعنى قهر الذين لايملكون لصالح الذين يملكون ، بينما تعنى المبالغة فى فرض الضرائب المباشرة مصادرة جزء من الثروات الكبيرة والمتوسطة ، اى قهر الذين يملكون لصالح الذين لايملكون(١) .

الفصل الخامس وعاء الضريب:

· يقصد بوعاء الضريبة ، المادة او الموضوع الذى تفرض عليه الضريبة ، او هو المال الذى يحدده القانون كمصدر لضريبة معينة ، وقد لاحظنا عند دراستنا لانواع الضرائب ان الضريبة قد تتبع الدخل او راس المال بشكل مباشر وذلك بان تفرض على واقعة الحصول على الدخل او تملك راس المال وتسمى فى هذه الحالة بالضرائب المباشرة واما ان تتبع الدخل او راس المال بشكل غير مباشر ، وذلك بان تفرض على واقعة تداول راس المال او انفاق الدخل ، وعندها تسمى بالضرائب غير المباشرة .

ودراسة وعاء الضريبة تتطلب دراسة انواع كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة .

اى دراسة الضرائب على الدخل ، والضرائب على راس المال باعتبارها ضرائب مباشرة والضرائب على التداول وعلى الانفاق باعتبارها ضرائب غير مباشرة .

ثم دراسة تقدير وعاء الضريبة اى تحديد المقدار الواجب على الممول دفعه وهكذا فاننا سندرس .

1 ـ انواع الضرائب المباشرة

2 ـ انواع الضرائب غير المباشرة .

3 ـ تقدير وعاء الضريبة .

المبحث الاول/انواع الضرائب المباشرة.

تنقسم الضرائب المباشرة كما سبقت الاشارة اليه الى ضرائب على الدخل

(١) رفعت المحجوب ـ المالية العامة ـ مرجع سبق ذكره ص 240 ـ 241 .

وضرائب على راس المال ، ولكن النقاش يدور حول ايهما افضل كاساس لفرض الضريبة الدخل ام راس المال . . ؟

يقصد بالدخل ، مجموع الموارد التى يحصل عليها الشخص بانتظام ، بينما راس المال يمثل مجموع الاموال التى يمتلكها الممول سواء كانت ناتجة عن ادخار او هبة او تركة او غيره ، وبعكس الدخل فان راس المال لايتجدد بشكل منتظم ، او على الاقل لايتجدد فى فترات متقاربة ، ولذلك فان فرض ضريبة على راس المال تعنى استنفاده نهائيا[1] .

فالضريبة تمثل اقتطاع مالى متجدد ، ولذلك لايصح ان تفرض الا على ثروة متجددة اى على الدخل ، اما فرضها على راس المال فيجب ان يبقى محدودا وتكميليا وبسعر منخفض ، بحيث تظهر فى النهاية كضريبة على الدخل الناتج من راس المال وليس استقطاعا من راس المال نفسه .

ان هذه النتيجة تقودنا لوضع التساؤل التالى :

ماهو السبب الذى يجعل المشرع يعمد لاتخاذ راس المال وعاء لبعض الضرائب طالما انه يهدف فى النهاية لتحصيلها من الدخل الناتج منه ؟

ان الاجابة على هذا السؤال تقتضى منا بيان المزايا او الاعتبارات التى تبرر فرض الضريبة على راس المال والتى تتمثل خاصة فى النقاط التالية :

1 ـ انها تحقق العدالة بين الافراد ، وتقلل من التفاوت بين الطبقات ، وذلك بسبب استقطاعها لجزء من الثروات الكبيرة التى يتمتع بها كبار اصحاب رؤوس الاموال ، ولذلك يرى فيها البعض احد الوسائل الناجعة لتحقيق النظام الاشتراكى .

2 ـ ان قياس المقدرة التكليفية للممولين تبعا لما يملكونه من رؤوس اموال يعتبر اكثر عدالة من قياسها تبعا لما يحققونه من دخول ذلك ان بعض عناصر الثروة لاتدر دخلا ومن ثم لاتخضع للضرائب على الدخول ولكنها قد تخضع للضرائب على راس المال مثل الاراضى الفضاء .

3 ـ ان فرض الضريبة على رؤوس الاموال يدفع باصحابها الى استثمارها واستغلالها ، وذلك لتعويض مااقتطعته الضريبة ولاشك ان استثمار الاموال الراكدة يعود بالنفع على الاقتصاد الوطنى مما يدفع بعجلة التنمية الى الامام .

(1) Maurice duverger Finances publiques . p . u . f 8ème ed 1975 p 123

ولكن هذه المزايا لايمكن ان تخفى العيوب التى تتصف بها الضريبة على راس المال والتى جعلت الكثيرين يفضلون تركها والاكتفاء بفرض الضرائب على الدخول واهم هذه العيوب .

1 ـ انها تستنفذ الراسمال العائلى وهو قاعدة البناء الاجتماعى للدولة ، والراسمال الاقتصادى باعتباره اساس ثروتها ولذلك فان بعض المفكرين قد انتقد هذه الضريبة بقوة ، من ذلك قول ميرابو Mirabeau «ان الاستقطاعات على الناتج (الدخل) تمثل ضرائب اما الاستقطاعات من راس المال فتمثل نهبا»[1] .

وزاد على ذلك كايبو Caillaux بالقول «من شجرة الثروة الوطنية يجب تقليم الاغصان ، ولكن لايجب ابدا المساس بالجذور» .

«De L'Arbre de la richesse nationale il faut tailler les branches , mais ne jamais toucher aux racines» ففرض الضريبة على راس المال يؤدى الى استهلاكه والى اضعاف الرغبة فى الادخار وتهريب الاموال الى الخارج .

2 ـ انها لاتحقق المساواة امام الضريبة ، ذلك ان هناك عناصر من راس المال يسهل معرفتها وفرض الضرائب بالتالى عليها كالعقارات ، بينما هناك عناصر اخرى من راس المال يصعب معرفتها لسهولة اخفائها كالمجوهرات والتحف .

3 ـ انها تشجع الافراد على الاسراف والتبذير وعلى استهلاك دخولهم فلما الفائدة من التضحية بادخار جزء من الدخل اذا كان هذا الادخار سيخضع للضرائب على راس المال ، ولاشك ان اضعاف اتجاه الافراد نحو الادخار سيؤثر على امكانيات الاستثمار وبالتالى الى تعطل حركة التنمية .

وامام هذه العيوب فان اغلب الدول تفرض الضرائب على الدخل ، وحتى اذا قامت بفرضها على راس المال فانها تكون باسعار منخفضة بحيث تمثل فى حقيقتها ضريبة على الدخل الناتج من راس المال وليس على راس المال نفسه .

ونظرا لاهمية الدخل باعتباره الوعاء الاساسى للضرائب الحديثة فاننا سنقوم بدراسته بشىء من التفصيل ، ثم نتعرض بايجاز للضرائب على راس المال باعتبارها اقل اهمية مقارنة بالضرائب على الدخل .

1 - «Droits suir les fruits sont impots . droits sur les fonds sont pillage»

Trotabas (l) et Cotteret (j . m) Droit fiscal . Dreais Dalloz. 2enr ed 1975 p 27

المطلب الاول/ الضرائب على الدخل .

لاحظنا ان الدخل باعتباره من طبيعة متجددة يمثل الوعاء الاساسى للضريبة، وان راس المال لايمثل الا وعاءا تكميليا لها .

والحقيقة ان اعتبار الدخل الوعاء الاساسى للضريبة يثير بعض القضايا لعل اهمها .

1 ـ تحديد معنى الدخل، فهل يعتبر دخلا مايحصل عليه الممول بصفة منتظمة ودورية فقط، ام يشمل ايضا كل زيادة فى ثروة الممول سواء اتصفت بالدورية والانتظام ام لم تتصف؟

2 ـ تحديد مايخضع من هذا الدخل للضريبة، فهل تفرض الضريبة على الدخل الاجمالى للممول، ام على دخله الصافى فقط؟

3 ـ واخيرا هل يكتفى المشرع بفرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل، ام يمكن ان تفرض ضرائب متنوعة على فروع الدخل؟

الفرع الاول/ تعريف الدخل

اثار تعريف الدخل خلافا بين شراح المالية العامة فمنهم من يضيق من تعريف الدخل ويعرف الدخل بالنظر الى مصدره ومنهم من يوسع من تعريف الدخل ليجعله شاملا لكل زيادة فى المقدرة المالية للممول وهكذا نكون امام اتجاهين او نظريتين لتعريف الدخل هما نظرية المصدر او المنبع ونظرية الاثراء او الزيادة فى القيمة الايجابية لذمة الممول .

اولا : نظرية المصدر او المنبع Theorir de source تجد هذه النظرية اساسها فى الفكر المالى التقليدى وهى تعرف الدخل باعتباره كل مال نقدى او قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة من مصدر قابل للبقاء واستنادا الى هذا التعريف فان الدخل يتميز بالتالى .

1 ـ القابلية للتقدير بالنقود، ومعنى ذلك انه لايشترط لكى يخضع الدخل للضريبة ان يكون مبلغا من النقود، وانما يكفى ان يكون قابلا للتقدير بالنقود، مثل المزايا العينية التى يمنحها رب العمل للمنتجين كالسكن المجانى، فهذه المنافع يجب اعتبارها دخلا نظرا لامكانية تقديرها بالنقود،

وفى مقابل ذلك يجب استبعاد المنافع الشخصية التى لاتقوم بالنقود كالتمتع بالنظر الى اللوحات الفنية المعلقة على جدران المنزل او المكتب او الاستماع الى الموسيقى او التمتع بالنظر الى ازهار الحديقة او شم رائحتها .

2 ـ الدورية والانتظام اى ان يتجدد الدخل بصورة منتظمة وبشكل دورى وبمعنى آخر فالايراد الذى يحصل عليه الشخص بصفة عرضية لايعتبر دخلا مثل الايراد الحاصل من الفوز بجائزة ياناصيب او من التعويض عن حادث سيارة ويكفى لتحقق هذا الشرط ان يكون الدخل من طبيعة متجددة ومتكررة سواء تجدد فعلا ام لم يتجدد، فراتب العامل يعتبر دخلا متجددا حتى لو تعطل العامل عن العمل لفترة طويلة، وبالمثل فان ايجار المنزل يعتبر دخلا للمالك لانه يتجدد بصورة دورية حتى وان خلا المنزل من المستأجرين بعض الوقت وانقطع المالك بالتالى عن تحصيل الايجار او الحصول على الدخل فمثل هذا الانقطاع عارض ولايؤثر على كون الدخل قابلا بطبيعته للتجدد بصورة دورية .

3 ـ بقاء المصدر وثباته، وهذا الشرط يمثل فى الواقع نتيجة للشرط الثانى، اذ لايتصور تجدد الدخل وانتظامه الا اذا كان ناجما عن مصدر دائم وثابت، وتختلف صفة الدوام والثبات تبعا لمصادر الدخل المختلفة وهى : راس المال، والعمل الانسانى والمصدر المختلط .

أ ـ فالدخل الناتج عن راس المال يتميز بدوام مصدره، نظرا لقدرة راس المال على البقاء منتجا لمدة طويلة .

ب ـ اما الدخل الناتج عن عمل الانسان سواء اكان هذا العمل يدويا او عقليا، فانه محدود ولايدوم لمدة طويلة نظرا لان حياة البشر محدودة بالاضافة الى ان قدرة الاشخاص على العمل تصبح محدودة متى تجاوزت حدا معينا .

جـ ـ اما الدخل الناجم عن المصدر المختلط اى الذى يكون خليطا من راس المال والعمل فانه يقع فى مركز وسط بين النوعين السابقين، ومثال هذا النوع الاخير مايحصل عليه الطبيب من العيادة التى يقوم بادارتها او مايحصل عليه المحامى من المكتب الذى يشرف عليه او مايحصل عليه المالك من المصنع او الورشة التى يقوم بادارتها .

ومن البديهى ان تميز التشريعات الضريبية بين مصادر الدخل هذه فتفرض الضريبة **بسعر مرتفع عن الدخل الناتج من راس المال، وبسعر منخفض على**

الدخل الناتج من العمل الانسانى، وبسعر معتدل على الدخل الناتج عن المصدر المختلط اى المتولد عن تفاعل العمل مع راس المال .

وثبات المصدر او ديمومته لاتعنى خلوده بل هى شيء نسبى فالبناء قد ينهدم نتيجة كارثة طبيعية وقدرة العامل على العمل قد تتوقف نتيجة البطالة او المرض، ومع ذلك يعد ايجار البناء واجر العامل دخلا لان مصدر الانتاج هذا قابل بطبيعته للاستمرار فى الانتاج والعطاء من جديد .

ويتطلب ثبات المصدر وديمومته صيانته من التلف واصلاحه حتى يبقى صالحا للانتاج فالارض تحتاج الى الاصلاح والحراثة والعقار يحتاج الى صيانة .. الخ .

ثانياً: نظرية الاثراء [او الزيادة فى القيمة الايجابية لذمة الممول][1]:

The orie d enrichissement , The orie de plus – Value

ظهرت هذه النظرية نتيجة لانتشار الافكار الاشتراكية وما تبعها من تزايد فى الاعباء العامة . وكذلك كنتيجة لتضييق نظرية المصدر من معنى الدخل وماجره ذلك من ابتعاد عن العدالة . فليس من العدل أن يعفى من الضريبة شخص حصل على ايراد ضخم من عملية عارضة بينما لايعفى منها عامل او موظف بسيط يحصل على أجر او راتب منخفض لان هذا الاجر او الراتب يتم دفعه بشكل دورى ومنتظم .

وهكذا فان نظرية الاثراء قد جاءت لتوسع من معنى الدخل، بحيث تخضع للضريبة كل زيادة فى الجانب الايجابى لذمة الممول، خلال فترة معينة، ايا كان مصدر هذه الزيادة، وسواء اتصفت هذه الزيادة بالدورية أو الانتظام ام لم تتصف بذلك .

وهذا يعنى ان الدخل لايقتصر على الموارد التى تأتى من مصادر الدخل المعروفة بالثبات والانتظام كراس المال والعمل والمصدر المختلط وانما يتسع ليشمل كل ما يحصل عليه الشخص بشكل عارض، كالفوز بجائزة ياناصيب او الحصول على ارباح من عملية عارضة كشراء او بيع عقار او منقول، او الحصول على تعويض عن حادث سيارة او حريق او الحصول على هبة اوكنز .. الخ .

ويبدو ان هذا المعنى او التعريف الواسع للدخل اكثر تمشياً مع مقتضيات العدالة الضريبية، اذ لامعنى لاستبعاد الدخول العرضية من الخضوع

---

(1) Lanfenberger (H) : Revenu , Capital et impot . SIREY Paris 1952 p37

للضريبة، خاصة وان حصول الافراد عليها لم يعد بالأمر النادر، نظراً لكثرة قيامهم بأنشطة عرضية الى جانب قيامهم باعمالهم الاصلية .

واذا استعرضنا التشريعات الضريبية لمختلف الدول فاننا سنجد انها لاتأخذ بصفة مطلقة بأحدى هاتين النظريتين، بل تمزج فى الغالب بينهما . فقد يتوسع المشرع فى مفهوم الدخل، وقد يضيق منه فى احياناً اخرى . فبعض التشريعات تعتبر دخلا خاضعاً للضريبة اى زيادة فى راس المال، بينما تفترض الانتظام والدورية فى دخول اخرى . كما ان بعض التشريعات لاتكتفى بالأخذ بمفهوم ضيق للدخل بل تتوسع فى منح الاعفاءات الضريبية لاسباب مختلفة اقتصادية او شخصية او اجتماعية . . . .

وبعد ان حددنا معنى الدخل، يجب ان نحدد مايخضع منه للضريبة . فهل تفرض الضريبة على الدخل الاجمالى ام تفرض فقط على الدخل الصافى؟

الفرع الثانى / تحديد قيمة الدخل الخاضع للضريبة
(الدخل الاجمالى والدخل الصافى)

بعد ان عرفنا المقصود بالدخل يجب علينا تحديد مايخضع من هذا الدخل للضريبة . فهل يجب ان يخضع للضريبة كل ما يحصل عليه الممول من ايراد، اى ان تفرض الضريبة على الدخل الاجمالى؟ ام ان الضريبة لاتفرض الا على الدخل الصافى، اى الدخل الاجمالى مخصوماً منه التكاليف اللازمة للحصول على هذا الدخل؟

الحقيقة ان العدالة الضريبية تقتضى ان تفرض الضريبة على الدخل الصافى فقط باعتباره اكثر دلالة فى التعبير عن مقدرة الممول التكليفية، فقدرة الممول على تحمل الاعباء العامة يجب ان تتحدد بما يتبقى له من دخل بعد خصم التكاليف اللازمة للحصول عليه . فما هى هذه التكاليف وماهو موقف التشريعات الضريبية منها؟

اولا: المقصود بتكاليف الدخل:

يقصد بتكاليف الدخل المبالغ اللازم انفاقها للحصول على الدخل اى كل انفاق لايمكن الحصول على الدخل من غير القيام به .

وتختلف هذه التكاليف باختلاف مصدر الدخل .

1ـ تكاليف الدخل من العمل :

تنحصر تكاليف الدخل الناتج عن العمل الانسانى فيما يعرف بالحد الادنى اللازم للمعيشة اى الجزء من الدخل اللازم تركه حتى يمكنه ان يعيش فى المستوى المعتاد اجتماعياً ويستطيع بالتالى الاحتفاظ بعمله والاستمرار فيه . هذا اذا كان العمل يدوياً ، اما اذا كان العمل عقلياً فتضاف الى ذلك مختلف النفقات اللازمة لتعهد مصدر الدخل وتنميته بالاطلاع او اجراء البحوث ، ومانحو ذلك .

2ـ تكاليف الدخل الناتج من راس المال او من المصدر المختلط (راس المال والعمل معاً) :

يستلزم الحصول على الدخل الناتج من راس المال او من المصدر المختلط عدة انواع من النفقات او التكاليف اهمها .

أـ نفقات الاستغلال : وهى مستلزمات الانتاج الضرورية لتحصيل الدخل ، وتشمل خاصة ماينفق لشراء المواد الاولية والطاقة المحركة واجور العمال وغيرها من نفقات التشغيل الجارى .

ب ـ نفقات الصيانة : وهى النفقات اللازمة لبقاء مصدر الدخل ودوامه حتى يستمر منتجاً لاطول مدة ممكنة ، من ذلك صيانة المصنع أو اصلاحه وصيانة العقار وتجديده .

جـ ـ نفقات الاستهلاك : وهى التكاليف اللازمة لتغطية مايطرأ على الاصول الراسمالية المنتجة للدخل من قدم او استهلاك . كتعويض الالات التى تعرضت للهلاك بسبب الاستعمال .

ومن الملاحظ ان تكاليف الدخل هذه تختلف عن استعمالات الدخل التى يقوم بها الشخص اشباعاً لحاجاته الشخصية والتى لاتكون ضرورية او لازمة لانتاج الدخل ، مثل شراء المكلف لسيارة يستعملها فى شؤونه الخاصة او القيام برحلات ليس المقصود منها العمل وانما مجرد السياحة . ومن الواضح ان استعمالات الدخل ليست لازمة لوجوده ولذلك يجب اخضاعها للضريبة ولايصح خصمها من الدخل الاجمالى .

ثانيا : موقف التشريع الضريبى من تكاليف الدخل :

لاحظنا ان قاعدة العدالة التى تمثل احدى القواعد الاساسية للضريبة تقضى بضرورة فرض الضريبة على الدخل الصافى فقط باعتباره اكثر تعبيراً عن مقدرة الممول التكليفية ، وهذه القاعدة هى التى جعلت مختلف التشريعات الضريبية تعتمد فى فرض الضرائب على الدخل الصافى .

ومن امثلة ذلك ما أخذ به المشرع الضريبى الليبى عندما اصدر قانون ضرائب الدخل رقم 64 لسنة 1973م . فقد نصت المادة 42 الواردة فى الفصل الخاص بالضريبة على دخل العقارات على ان «يقدر الدخل الخاضع للضريبة على اساس الدخل الاجمالى الناتج من العقارات المشار اليها فى المادة السابقة ، على ان يخصم مايعادل 20٪ من جملة دخلها نظير المصروفات التى يتكبدها الممول بما فى ذلك مصروفات الصيانة والاستهلاك . .

وقد جاء فى المذكرة الايضاحية لهذا القانون بشأن هذه المادة : لقد «حددت المادة 42 تقدير الدخل بانه عبارة عن الدخل الاجمالى مخصوماً منه 20٪ نظير المصروفات التى يتكبدها الممول بما فى ذلك مصروفات الصيانة والاستهلاك وتحدد هذه النسبة جزافاً بصرف النظر عن المصروفات الفعلية التى يتحملها صاحب الدخل نظراً لما قد ينشأ من مشاكل اذا اعتد بالمصروفات الفعلية . »[1]

كما اخذ المشرع الليبى بفكرة الدخل الصافى بشأن الضريبة على دخل التجارة والصناعة والحرف ، وذلك فى المادة 55 التى نصت على ان :

«تحدد الضريبة سنوياً على أساس مقدار الدخل الصافى المحقق خلال السنة الضريبية ويتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة على اساس نتيجة العمليات على اختلاف انواعها التى باشرها الممول وذلك بعد خصم جميع التكاليف التى يتبت انها قد انفقت فعلاً فى سبيل الحصول على هذا الدخل وعلى الاخص :

أـ اقساط استهلاك المعدات والالات والمبانى وجميع الاصول المستخدمة فى انتاج الدخل وتحسب اقساط الاستهلاك حسب معدلات سنوية تحددها اللائحة التنفيذية وذلك فى حدود ثمن شراء هذه الاصول .

ب ـ اى دين قبل الغير يثبت انه اصبح معدوماً خلال المدة التى يحسب عنها الدخل وذلك بشرط ان يكون هذا الدين داخلاً ضمن حسابات النشاط او

---

(1) المذكرة الايضاحية لقانون ضرائب الدخل رقم 64 لسنة 1973 المنشورة فى موسوعة الضرائب فى الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى الصادرة سنة 1977 ص60 .

ناشئاً عن عمليةٍ اقراض متصلة بمباشرة النشاط . على ان يعتبر مايسترد من هذا الدين دخلا .

جـ ـ المبالغ التى تؤدى لصالح المستخدمين طبقاً لنظام التأمين الاجتماعى او طبقاً لاى نظام خاص بديل له بحيث لاتجاوز فى هذه الحالة 10٪ من مجموع مايتقاضاه المستخدمون خلال الفترة التى تؤدى عنها هذه المبالغ .

د ـ الضرائب والرسوم التى يدفعها الممول بمناسبة نشاطه عدا الضريبة التى يؤديها طبقاً لاحكام هذا الفصل والضريبة العامة على الدخل .

هـ ـ التبرعات للجهات الخيرية المعترف بها من الدولة بما لايجاوز 2٪ من الدخل . »

واضافت المادة 56 من قانون ضرائب الدخل على ان .

«تعتبر تكليفاً على الدخل مصروفات التأسيس اللازمة لبدء مزاولة النشاط وتخصم وفقاً لمعدلات سنوية تحددها اللائحة التنفيذية .

كما نصت المادة 67 على ان تربط الضريبة على دخل المهن الحرة «على اساس مقدار الدخل الصافى المحقق خلال السنة الضريبية ويكون تحديد الدخل الخاضع للضريبة على اساس نتيجة العمليات على اختلاف انواعها التى باشرها الممول بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة . . »

كما جاء فى المادة 97 الخاصة بتحديد الضريبة على الشركات : «تحدد الضريبة سنوياً على أساس مقدار الدخل الصافى المحقق خلال السنة الضريبية ويتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة على اساس نتيجة العمليات على اختلاف انواعها التى تمت خلال السنة وذلك بعد خصم جميع التكاليف التى يثبت انها نفقت فى سبيل الحصول على هذا الدخل»[1].

الفرع الثالث / انواع الضرائب على الدخل

لقد لاحظنا عند دراستنا لوعاء الضريبة ان الدولة يمكن ان تلجأ الى نظام الضريبة الواحدة اى الاكتفاء بوعاء واحد لفرض الضريبة او ان تلجأ الى نظام الضرائب المتعددة، اى ان تفرض عدة ضرائب على عدة اوعية ضريبية . وهذا التمييز بين الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة يجد تطبيقاً له فى انواع الضريبة على الدخل، فالدولة قد تكتفى بفرض ضريبة واحدة عامة على مجموع الدخل، وقد تقوم بفرض ضرائب متعددة على كل فرع من فروع الدخل اى

(1) قانون ضرائب الدخل رقم 64 لسنة 1973 .

تبعاً لتعدد مصادره وهكذا تقسم الضرائب على الدخل الى نوعين رئيسين هما الضريبة النوعية على فروع الدخل، والضريبة العامة على الدخل .

اولاً : الضرائب النوعية على فروع الدخل :-

وفقاً لهذا النظام يقسم الدخل الى انواع مختلفة حسب مصدره وتفرض ضريبة مستقلة على دخل كل فرع من فروع هذه المصادر المختلفة . كما يمكن باتباع هذا النظام التمييز فى سعر الضريبة بين مصادر الدخل الرئيسية وهى كما سبق القول، العمل وراس المال والمصدر المختلط، كما يمكن للمشرع ان يقسم بين الدخول الناتجة عن كل نوع من هذه المصادر . فقد تقسم دخول العمل الى الضريبة على المرتبات والاجور والضريبة على المهن الحرة ، كما قد تقسم الدخول الناتجة عن راس المال، فتفرض ضريبة على ايراد العقارات وضريبة على ايرادات القيم المنقولة، واخيراً يمكن التمييز داخل الدخول الناتجة عن المصدر المختلط بين ضريبة على الارباح الزراعية وضريبة على الارباح التجارية . . . الخ .

ومن الجدير بالذكر ان تعدد هذه الضرائب النوعية يختلف من دولة الى اخرى حسب ظروفها واوضاعها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والادارية .

ثانياً : الضريبة العامة على الدخل :

ويقصد بذلك تجميع الدخول المختلفة التى يحصل عليها الممول ايا كان مصدرها فى وعاء واحد، وفرض ضريبة واحدة على هذا المجموع .

وهذا النظام قد يكون بديلاً عن نظام الضرائب النوعية او مكملاً له .

ويعتبر هذا النظام من الوجهة العلمية ارقى انواع الضرائب لانه يقوم على اساس المقدرة الحقيقية للمكلف والتى لاتظهر الا بجمع مختلف الدخول التى يحصل عليها فى وعاء واحد وفرض ضريبة عامة عليها .

ثالثاً : المفاضلة بين النوعين :

لقد سبقت لنا دراسة مزايا وعيوب كل من نظام الضريبة الواحدة ونظام الضرائب المتعددة ولاحاجة بنا هنا لاعادة ما كتبناه ولكن يمكننا ان نذكر باختصار مزايا كل من الضرائب النوعية على الدخل والضريبة العامة على الدخل .

أ- مزايا الضريبة العامة على الدخل :-

1- عدالتها، لانها ترتكز على مجموع دخل الشخص وهذا المجموع يمثل بحق افضل مقياس لمقدرته المالية على الدفع

2- بساطتها ومايتبع ذلك من اقتصاد فى نفقات الجباية وتسهيل فى اجراءات الربط والتحصيل .

3- تحقق مبدأ شخصية الضريبة وذلك بمراعاة الظروف الشخصية للمكلف والتخفيف عنه متى اقتضى الامر ذلك .

4- تحقق المساواة وذلك لانها تمكن المشرع من الاخذ بمبدأ تصاعدية الضرائب، وهذا لايمكن تحقيقه فى حالة فرض ضرائب نوعية على فروع الدخل، لانها تكون عادة منخفضة بحيث لاتصيبها الاسعار التصاعدية .

ب- مزايا الضرائب على فروع الدخل :

1- مرونتها مما يسمح للسلطات العامة بزيادة اسعارها دون اعتراض المكلفين على ذلك لانهم لايشعرون بعبء مايؤدونه من ضرائب نظراً لتجزئية العبء الملقى على عاتقهم وتوزيعه على اكثر من ضريبة مما يجعل دفعها اهون عليهم من دفع ضريبة واحدة جسيمة قد تدفعهم للتهرب .

2- ان فرض ضريبة خاصة على كل فرع من فروع الدخل يجعل من الممكن التمييز بين الدخول المختلفة ومعاملة كل منها ضريبياً المعاملة المناسبة له. فيمكن مثلاً معاملة الدخول الناتجة عن العمل معاملة تفضيلية وذلك باخضاعها لاسعار منخفضة، وبعكس ذلك يمكن اخضاع الدخول الناتجة عن راس المال لاسعار مرتفعة وتصاعدية .

وهكذا فان كل نوع من هذين النوعين له مزاياه وانصاره، ومع ذلك فان نظام الضريبة العامة على الدخل يبدو افضل من الناحية العلمية خاصة فيما يتعلق بمراعاته للمقدرة التكليفية الحقيقية للفرد ، الا ان تطبيقه العملي يحتاج الى ادارة ضريبية متطورة والى وعي ضريبي مرتفع لدى المكلفين ولذلك فهو يلائم الدول المتقدمة. وبعكس ذلك فان نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل يبدو اكثر يسراً ومرونة فى التطبيق ولذلك فانه يلائم الدول النامية، وهذا لايمنع ان بعض الدول حاولت الجمع بين النظامين، وذلك بفرض

ضرائب نوعية على فروع الدخل، وبجانبها تفرض ضريبة عامة تكميلية على مجموع الدخل، وبذا قد تتحقق لها مزايا هاذين النظامين، من ذلك ما اخذ به المشرع الليبى عندما اصدر قانون ضرائب الدخل رقم 64 لسنة 1973 . فقد قسم هذا القانون الدخول النوعية الخاضعة للضريبة الى سبعة انواع هى :

1- دخل العقارات
2- دخل الزراعة
3- دخل التجارة والصناعة والحرف
4- دخل المهن الحرة
5- الدخول الخارجية للمقيمين فى البلاد
6- الاجور والمرتبات ومافى حكمها
7- الدخل الناتج عن الايداع لدى المصارف وحسابات التوفير

وبالاضافة الى الضرائب النوعية على فروع الدخل اخذ المشرع الليبى بنظام الضريبة العامة على الدخل باعتبارها ضريبة تكميلية .

وقد جاء فى المذكرة الايضاحية لهذا القانون تبريرا لهذا الاختيار مايلى :

«وقد وضع القانون على اساس ان يكون الهيكل الضريبى مبنياً على فرض ضرائب نوعية بحسب نوع النشاط أو الدخل المحقق، ثم تكمل هذه الضرائب النوعية بضريبة عامة على الدخل .

وهذا النظام له مزاياه وهو الذى يلائم الاوضاع الحالية بالجماهيرية العربية الليبية العظمى ويسهل تطبيقه سواء بالنسبة للممولين او الجهاز الضريبى وهو نظام الضريبة الواحدة التى تفرض على جميع انواع الدخول .

ويمتاز هذا النظام بأن افرد احكام خاصة بكل نوع من الضرائب النوعية من مقتضاه أن ينظر الى الدخل من ناحية مصدره الذى انتجه سواء اكان هذا المصدر راس مال او عمل او تفاعل العنصرين معاً، ويضع الاحكام الملائمة للضريبة على الدخل بحسب مصدره فيخفف الضريبة مثلاً عن الدخول التى مصدرها العمل ويرفعها على الدخول التى مصدرها راس المال . وهكذا على اساس ان صاحب الدخل من العمل غالباً مايكون من محدودى الدخل كما انه يصعب عليه التهرب من الضريبة والمخاطر التى يتعرض لها تفوق مخاطر مستثمر راس المال»

وقد عددت المذكرة الايضاحية الضرائب النوعية التى حددها القانون والتى سبق لنا ذكرها ثم اتت الى الضريبة العامة على الدخل فاوضحت بان

«الضريبة العامة على الدخل تتميز بأنها كضريبة تكميلية تنظر الى مجموع الدخول من مصادر الدخل المتعددة وتؤدى الى تحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية تتمثل فى تذويب الفوارق بين الطبقات وتحقيق المساواة فى الاعباء الضريبية والعدالة فى توزيع الدخول لانها تنظر الى مجموعها على ضوء مركزه المالى الذى هو مجموع دخوله من جميع اصوله وانشطته .»[1]

المطلب الثانى / الضرائب على راس المال

عرفنا اهمية الدخل باعتباره الوعاء الاساسى للضريبة، وان راس المال ماهو الا وعاء تكميلى قليل الاهمية .

ولذلك فان اغلب الدول تفرض الضرائب على الدخل وانها لاتفرضها الا نادراً على راس المال وباسعار منخفضة .

كما قمنا ببيان مزايا وعيوب فرض الضريبة على راس المال ولذلك لاحاجة بنا هنا لاعادتها[2] .

ونظراً للاهمية المحددة للضرائب على راس المال فاننا سنكتفى وبايجاز بتحديد معنى راس المال والاشارة الى اهم انواع الضرائب التى قد تفرض عليه .

اولاً : تعريف راس المال[3]

يقصد براس المال من الناحية الضريبية مجموع الاموال المنقولة او العقارية التى يمتلكها الشخص فى لحظة معينة والقابلة للتقدير بالنقود، سواء اكانت تدر دخلا او لا .

ومن امثلة الاموال المنقولة مايكتنزه الشخص من نقود او ذهب وكذلك

---

1) المذكرة الايضاحية لقانون ضرائب الدخل رقم 64 لسنة 1973 .

2) انظر ص 134 من هذا المالف

3) انظر ص 134 من هذا المؤلف .

مايستثمره من نقود وكذلك الاسهم والسندات وغيرها من الاوراق التجارية وراس المال - بعكس الدخل - لابد ان يقدر فى خلال لحظة معينة لانه قابل للتغير من وقت لآخر تبعاً لتغير قيمة مايملكه الشخص

ثانياً : انواع الضريبة على راس المال .

يمكن التميز بين نوعين رئيسيين من انواع الضرائب المفروضة على راس المال، وذلك بناءاً على ما إذا كانت الضريبة تهدف فعلاً الى الوصول الى راس المال واقتطاع جزء منه، او انها تفرض على راس المال ولكنها فى الحقيقة تسدد من الدخل الناتج منه بحيث لاتتسبب فى اى اقتطاع من راس المال او انقاص منه .

1 : الضريبة على راس المال التى تدفع من الدخل :

فى الحقيقة تمثل هذه الضريبة ضريبة على الدخل وان كانت تقاس استناداً الى راس المال . ولتوضيح ذلك يمكن اعطاء المثال التالى : لنفترض ان شخصاً ما يمتلك مبلغاً قدره 20,000 دينار يدر دخلاً قدره 1000 دينار . واراد المشرع ان يفرض على هذا الشخص ضريبة مقدارها 100 دينار فانه بالخيار بين حلين :

الحل الاول :- فرض ضريبة مباشرة على الدخل بسعر 10٪ .

الحل الثانى :- فرض ضريبة سنوية على راس المال بسعر 0,5٪ .

النتيجة واحدة فى الحالتين، وهى ان الضريبة تدفع فى الفرضين من الدخل الناتج من راس المال[1] .

ومع ذلك يمكن التمييز بين هذه الضريبة والضرائب على الدخل بالقول ان هذه الضريبة تتخذ من راس المال وعاءاً لها وانها ستدفع سواء اكان راس المال منتجاً لدخل او لا . وانها تحقق فائدة كبيرة هى انها تضرب الثروات المكتنزة وتشجع اصحابها على استثمارها حتى يكنهم سداد الضرائب المفروضة على هذه الاموال من الدخول الناتجة عن استثمارها .

1- Duverger Maurice - Finan ces publiques op cit p 123 124

2- الضريبة على راس المال التى تقتطع جزءاً منه :

وهى مايسميها الاستاذ ديفرجيه Duverger بالضريبة الحقيقية على راس المال[1] ولكى نكون امام ضريبة حقيقية على راس المال، لايجب فقط ان يقدر المبلغ المدفوع لادارة الضرائب بالاستناد الى راس المال، ولكن ايضاً بأن يكون هذا المبلغ مرتفعاً بحيث يتجاوز مقدار الدخل وبالتالى لايستطيع المكلف سداده الا بالتصرف فى جزء من راس ماله . وهكذا فان الضريبة الحقيقية على راس المال تتميز بارتفاع سعرها، اما اذا كان هذا السعر منخفضاً بشكل يسمح للمول بان يسددها من الدخل الناتج عن راس المال، فهى فى الحقيقة ضريبة على الدخل مقاسة بالاستناد الى راس المال .

ونظراً لارتفاع سعر الضريبة على راس المال فانه يجب على المشرع ان لايلجأ اليها الا استثناءاً مخافة ان تؤدى الى افناء راس المال وافلاس صاحبه .

وتنقسم الضرائب الحقيقية على راس المال الى الانواع الثلاثة التالية :

أ- الضريبة على زيادة القيمة :

لاتفرض هذه الضريبة على كل راس المال، وانما على الزيادة الاستثنائية التى تحصل فى قيمته لاسباب لادخل لمالكه فيها[2] . ومعنى ذلك ان هذه الزيادة تحصل لتغير فى الظروف الاقتصادية او الاجتماعية او العمرانية التى يمر بها المجتمع والتى لادخل لمالك راس المال فيها . ومن امثلة ذلك الزيادة فى قيمة العقارات الناتجة عن اعمال تحسين المدن او عن ازدياد عدد السكان وزيادة الطلب على المبانى السكنية، ففى كل هذه الحالات او غيرها يستفيد بعض الاشخاص نتيجة للزيادة الحاصلة فى قيمة رؤوس اموالهم، ومن المنطقى ان يشاركهم المجتمع فى الاستفادة من هذه الزيادة الحاصلة بفضل اعمال قامت بها الدولة او الناتجة عن ظروف لادخل لمجهود المالك فيها .

وقد تعرضت هذه الضريبة للنقد بسبب صعوبة التمييز بين الزيادة فى القيمة التى تكون ناتجة عن مجهود المالك والزيادة التى تكون ناتجة عن الظروف الاقتصادية او الاجتماعية الخارجة عن ارادته، وكذلك باعتبار ان الزيادة فى القيمة قد تكون ظاهرية فقط اى انها ناتجة عن انخفاض قيمة النقود بسبب العوامل التضخمية .

1) Duverger Maurice – Finances publiques epcitp 124

2) Duverger (M·) Finances publiques op· cit 124

وامام هذه الانتقادات وغيرها فان اغلب الدول قد ابتعدت عن تطبيق هذه الضريبة او الى تطبيقها فى حدود ضيقة .[1]

ب- الضريبة الاستثنائية على راس المال :

تتميز هذه الضريبة بانها ضريبة غير عادية، اى انها لاتفرض الا بشكل غير دورى وفى ظروف استثنائية مثل الحروب او الكوارث الطبيعية الكبرى كالفيضانات او الزلازل .

ففى كل هذه الظروف الاستثنائية يحدث اختلال فى ميزانية الدولة بسبب النفقات الطارئة والكبيرة التى يجب القيام بها لاعادة تعمير مادمرته الحرب او الكوارث الطبيعية .

هذا الاختلال فى ميزانية الدولة كثيراً مايدفعها الى الاقتراض وفرض الضرائب الاستثنائية على راس المال لتغطية ماتقوم به من نفقات طارئة ولسداد مبالغ القروض العامة التى التجأت اليها .

وقد تعرضت هذه الضريبة للنقد الشديد خاصة بسبب ارتفاع سعرها واثار ذلك على الاقتصاد الوطنى خاصة فى مجال الاستثمار والادخار، ولذلك فان اغلب الدول قد ابتعدت عن فرض مثل هذه الضريبة[2] .

جـ- الضريبة على التركات :

تعتبر هذه الضريبة اكثر الضرائب على راس المال انتشارا واقدمها، فقد عرفت هذه الضريبة فى مصر الفرعونية وكذلك فى الامبراطورية الرومانية، كما طبقت بصورة متقطعة من قبل بعض الخلفاء العباسيين، فقد فرضها المعتمد على الله (279هـ) ثم الغيت فى ايام المعتضد (283هـ)[3] .

1) مختار ابوزريدة - المحاسبة الضريبية - مرجع سبق ذكره ص55 . كذلك السيد عبد المولى - المالية العامة - مرجع سبق ذكره ص 307 .

2) اخر الامثلة على تطبيق هذه الضريبة ما قامت به فرنسا سنة 1945م من فرض ضريبة سميت « بضريبة التضامن الوطنى » على رؤوس الاموال المملوكة للاشخاص الطبيعين والشركات فى 1945/6/4م .
وكان سعرها بالنسبة للشركات مقداره 5٪ انظر

A· BARRERE «institutions financicres publiques – Tome I· pp214 · 215·

– Duverger ((M) Finances publiques · opitp125

– DELBEZ (L) ´elements de finances publilues pp164·165

3) عبدالعال الصكبان - مقدمة فى علم المالية العامة والمالية العامة فى العراق - مطبعة العانى - بغداد - 1972 ص ص 331 - 332 .

مشار اليه فى كتاب الدكتور صباح نعوش - الضرائب فى الدول العربية ص 47 .

وقد اثار فرض هذه الضريبة عدة نقاشات حول مبررات فرضها وحول مدى ملأمة تطبيقها فى مجتمع اسلامى .

فمن حيث تبرير فرضها، يرى البعض ان حق الارث ليس حقاً طبيعياً وانما هو امتياز يمنحه القانون للفرد ومن ثم يحق للدولة ان تقيده، وان تعتبر نفسها شريكة فى كل تركة . فى حين ذهب راى اخر الى القول بأن الدولة تحصل هذه الضريبة لتعويض ماضاع على الخزانة العامة من ضرائب تهرب المورث من دفعها اثناء حياته، بينما ذهب فريق ثالث الى القول بأن الدولة تفرضها فى مقابل الخدمات التى تؤديها لكل من المورث . . وتتمثل فى تنفيذ رغبته فى توزيع تركته على صورة محددة وكذلك الورثة الذين تحمى الدولة حقوقهم عند تسلم اموال التركة، اى ان الضريبة لاتعدو ان تكون رسما يحصل مقابل خدمات خاصة تقدمها الدولة للمكلفين[1] .

ويرى فريق اخير انه لاداعى للبحث عن تبرير خاص بفرض هذه الضريبة، فما هى الا ضريبة كبقية الضرائب ومن ثم فانها تستند الى اساس السيادة والتضامن الذى سبقت الاشارة اليه[2] .

اما حول مدى ملأمة فرضها فى مجتمع اسلامى، فان البعض يرى عدم ملأمتها وتبرير ذلك ان هذه الضريبة ابتدعت للدولة التى يطبق فيها نظام الارث المسيحى بهدف تفتيت التركات، اما فى البلاد الاسلامية فإن نظام التوريث كفيل بتقسيم الثروة وتوزيعها، لذا لاداعى لفرض مثل هذه الضريبة[3] .

ويرد على ذلك البعض بالقول اننا اذا اردنا الحديث عن مدى تطابق الضرائب مع مبادىء واحكام الشريعة الاسلامية، علينا ان نبدأ اولا بضرائب اخرى كتلك التى تفرض على الفوائد والمشروبات الروحية والمراهنات وغيرها من الاموال والتصرفات المرفوضة فى الدين الاسلامى .

كما ان الغاية من هذه الضريبة ليس تفتيت الثروة وانما فرض ضريبة اضافية على الدخول التى حققها الافراد اثناء حياتهم . وبالتالى فان نظام التوريث فى

---

1) د . احمد جامع - فن المالية العامة - 1975 ص ص 97 - 101 .

2) شريف رمسيس تكلا - الاسس الحديثة لعلم مالية الدولة - ص179

3) انظر تفاصيل ذلك فى تقرير لجنة مراجعة قوانين الضرائب السودانية - وزارة المالية والتخطيط الاقتصادى الخرطوم - فبراير 1983 . مشار اليه فى كتاب الدكتور صباح نعوش الضرائب فى الدول العربية ص 46 .

الاسلام لاعلاقة له إطلاقاً بهذه الضريبة . كما يلاحظ ان بعض الدول العربية تأخذ بهذه الضريبة مثل سوريا ومصر والعراق .

وللضريبة على التركات ثلاثة انواع هى :-

النوع الاول / الضريبة على مجموع التركة قبل قسمتها :

تفرض هذه الضريبة على مجموع التركة، وهى بالتالى اخر ضريبة تفرض على اموال المورث، وهى تفرض على التركة قبل توزيعها بين الورثة او الموصى لهم، وبعد خصم ما قد يكون على المورث من ديون، وتتميز هذه الضريبة بسهولة اجراءات ربطها وتحصيلها، كما تتميز بغزارة حصيلتها، نظرا لعدم مراعاتها للظروف الشخصية للمورث او للوارث .

النوع الثانى / الضريبة على نصيب كل وارث او موصى له :

وهذه الضريبة تعتبر ضريبة على الزيادة فى راس مال الوارث او الموصى له، ونظرا لان الوارث هو المكلف بها فانه من الطبيعى ان يراعى المشرع درجة قرابته من المورث ونصيبه من التركة، وكذلك ظروفه الشخصية مما يسمح بتنويع سعر الضريبة، وتقرير اعفاءات عائلية له، وهذا ماجعل البعض يقول بان هذه الضريبة تحقق مبدأ العدالة الضريبية اكثر من النوع الاول الخاص بالضريبة على مجموع التركة .

النوع الثالث / الضريبة المزدوجة على التركات :

هذا ويحبذ بعض الكتاب الجمع بين الضريبتين، فالضريبة على مجموع التركة تمثل مايجب دفعه للمجتمع نظير حماية ومساهمة وتكوين التركة، اما الضريبة على نصيب كل وارث فهى تتلائم مع ازدياد امكانياته الاقتصادية .

المبحث الثانى / انواع الضرائب غير المباشرة:

تفرض الضرائب غير المباشرة كما سبقت الاشارة اليه - على الدخل بمناسبة انفاقه او استعماله وعلى المال بمناسبة انتقاله اى تداوله، وذلك لان هذه الوقائع

---

1) د. صباح نعوش - الضرائب فى الدول العربية ص ص 46 - 47 .

تدل على مايتمتع به المكلف من ثراء وقدرة على تحمل فرض الضريبة، والضرائب غير المباشرة متعددة ومتنوعة وتختلف من دولة الى اخرى ولكن يمكن اجمالاً ارجاعها الى النوعين التاليين :
الضرائب على الاستهلاك او الانفاق والضرائب على التداول .

المطلب الاول / الضرائب على الاستهلاك :

تستطيع الدولة ان تختار بعض السلع المحددة وتفرض عليها الضريبة بالسعر الذى يناسبها، كما تستطيع ان تفرض هذه الضريبة على كافة انواع الاستهلاك فى صورة ضريبة عامة على الانفاق . اى ان الدولة يمكنها ان تفرض ضرائب نوعية على استهلاك بعض السلع او ضريبة عامة على الاستهلاك اى على كل ماينفقه الشخص .

اولا : الضرائب الخاصة على استهلاك بعض السلع :

فى هذه الحالة تقوم الدولة باختيار عدداً من السلع وتخضعها للضريبة، الا ان الدولة عندما تقوم بهذا الاختيار تضطر للتوفيق بين بعض الاعتبارات اهمها :
- الاعتبار المالى الذى يتطلب ان تكون الضريبة وفيرة الحصيلة ولايتحقق ذلك الا بفرضها على السلع كثيرة الاستعمال .
- الاعتبار الاجتماعى واعتبارات العدالة فى توزيع الاعباء العامة، والتى تقضى بعدم فرض الضريبة على السلع الضرورية او الاساسية التى لايمكن لذوى الدخول المحدودة الاستغناء عنها . وتقصر فرضها على السلع الكمالية او الترفيهية التى يقتصر استهلاكها على الاغنياء وممن يتمتعون بمقدرة مالية جيدة .
- الاعتبار الاقتصادى، والذى يأخذ اثار الضريبة المفروضة بعين الاعتبار فالدولة قد ترغب فى تشجيع قطاع اقتصادى معين فتخفف من الضرائب المفروضة على السلع التى ينتجها، كما قد ترغب فى الحد من استهلاك بعض السلع فتفرض ضرائب مرتفعة عليها، واخيراً فان الدولة قد ترغب فى حماية منتجاتها المحلية امام المنافسة العالمية فتفرض ضرائب جمركية على استيراد بعض السلع .

وللتوفيق بين هذه الاعتبارات يمكن للدولة ان تفرض ضرائب الاستهلاك على السلع الكثيرة الاستهلاك والتى لاتصل الى مرتبة السلع الضرورية . ولكن تحديد مايعتبر من السلع ضرورياً وما لايعتبر ضروريا أمر صعب، بل وقد يختلف من شخص الى اخر . ومع ذلك يمكن القول ان كل السلع المتعلقة بغذاء الانسان ورفع مستواه الصحى والتعليمى تعتبر ضرورية . بينما لاتعتبر ضرورية بعض السلع واسعة الانتشار كالتبغ والمشروبات الكحولية . وتجب الاشارة اخيراً الى ان ارتفاع مستوى المعيشة فى دولة ما قد يؤدى الى اعتبار بعضاً من السلع ضرورياً بعد ان كانت تعتبر فى الماضى كمالية او حتى ترفيهية ومثال ذلك الثلاجات، والغسلات، السيارات الصغيرة والمتوسطة، اجهزة الاذاعة المسموعة او المرئية . . الخ .
ومن اهم الامثلة على الضرائب النوعية على الاستهلاك :
الضرائب على الانتاج والضرائب الجمركية :

أ - الضرائب على الانتاج :
وهى الضرائب التى تفرض على السلع فى مرحلة الانتاج . ونظراً لان هذه الضريبة قد تفرض على انواع معينة من السلع وقد تفرض على انتاج كل السلع فاننا ستتعرض لدراستها عند دراستنا للضريبة العامة على الانفاق[1] .

ب - الضرائب الجمركية :

هى الضرائب التى تفرض على السلع بمناسبة دخولها الى الدولة او خروجها منها . واذا كانت اغلب الدول تفرض الضرائب على الواردات ، فانه من النادر ان تفرض ضرائب على الصادرات[2] . بل ان الصادرات قد تستفيد من الدعم المالى المشجع للتصدير ، وذلك بغرض تحقيق توازن الميزان

---

1) انظر ص (158) من هذا المؤلف .

(2) يمكن اعتبار الضرائب التى تفرضها الدول المنتجة للنفط على تصدير هذه المادة اهم ضرائب الصادرات المعروفة الان .
ومع ذلك فان بعض الدول المصدرة للنفط تتحصل على عوائدها النفطية باعتبارها ثمناً للثروات الطبيعية التى تمتلكها وليس كضرائب على التصدير .
- كذلك قد تفرض ضرائب على الصادرات فى صورة ضريبة على السلع الضرورية للاستهلاك المحلى والتى ترغب الدولة فى الحد من تصديرها .

التجـارى للدولـة او بقصـد الحصـول عـلى النقـد الاجنبى الضرورى لعملية التنمية .

والحقيقــة ان الاهــداف التى تــرغب الـدول فى تحقيقهـا من وراء فـرض الضرائب الجمركية متنوعة ولكنها ايضاً محل نقاش .

فمن اهم الاغراض التى تسعى الضرائب الجمركية الى تحقيقها مايلى :

- الغرض المالى : والمقصود به حصول الخزينة العامة على مـوارد ماليـة كبيرة لتغطية نفقات الدولة .

- الغرض الاقتصادى : والمقصود به توفير الحماية اللازمة للمنتجـات المحلية كى تستطيع الوقوف امام المنافسة الاجنبية .

- الغرض الاجتماعى : والمقصود به الحد من دخول السلع غير المرغوب فيها اجتماعياً او اخلاقياً كالضرائب الجمركية على الخمور .

وبالرغم من ان هذه الاغراض قـد تبدو منـطقية الا ان البعض يـرى ان الهدف المالى هو الوحيـد الراجـح . ذلك ان دور الضرائب الجمـركية فى حمـاية الانتاج الوطنى ضد المنافسـة الاجنبية دور محـدود وانه من الاحسن للدولـة منع دخـول السلع المنافسـة الى سوقهـا الوطنى . بـالاضافـة الى ان غـالبيـة الـدول اصبحت تفرض هـذه الضرائب حتى عـلى السلع التى لا مثيـل لهـا فى السـوق الـداخلى ، وحتى فى حـالـة كـونها ضروريـة [المــواد الغـذائيــة - الادويـة - الكتب] (1) .

واذا كان الهدف الاساسى من فرض الضرائب الجمركية هو الحصول على الموارد المالية اللازمة لتمويل الخزانة العامة فان هـذا الهدف يختلف من دولـة الى اخـرى . ففى الدول المتقـدمة لا تمثـل حصيلة هذه الضرائب الا نسبـة بسيطة جداً من مجموع الضرائب المتبعة ، وهذا يعنى محدودية دورها .

ففى المـانيا لم تـزد حصيلتهـا عن 1٪ وفى فـرنسـا لم تـزد عن 8 ,0٪ وفى الولايات المتحدة 7 ,0٪ . (2)

ويـرجع بعض الكتـاب اسباب انخفـاض اهميتها فى هـذه الـدول ، الى درجـة التنمية الاقتصـادية التى وصلت اليهـا هذه الـدول والى ارادتها فى تحـرير بضائعها من قيود الانتقال . (3)

(1) صباح نعوش - الضرائب فى الدول العربية - مرجع سبق ذكره ص ص 58 - 59

(2) صباح نعوش - الضرائب فى اندول العربية ص 59 -

(3) P.BELTRAME - Ls systemes fiscaux .P.u.F.1979.

اما فى الدول النامية فقـد بلغت حصيلة الضرائب الجمركيـة اهمية كبـيرة جـداً ، - فقـد شكلت حصيلتهــا الى حصيلة الضرائب الكليـة نسبــة 7٪ فى الـبرازيل و 8٪ فى زامبيـا ، و 10٪ فى اليونـان . علماً ان هـذه الـدول الاخـيرة لا تشكل الا استثناء على القاعدة ، إن النسب التاليـة تعكس الصورة الحقيقيـة للضرائب الجمـركيـة اتجاه الضرائب الاخـرى : 27٪ فى سـوريـا ، 28٪ فى المغـرب ، 52٪ فى السـودان ، 56٪ فى العـراق ، 63٪ فى الاردن ، 69٪ فى السنغال ، و 80٪ فى الكونغو . (1)

وعـلى اية حـالة فـالاصل فى الضرائب الجمـركية هـو عموميتهـا اى انها تسرى على جميع السلع التى تعبر الحدود الجمركية للدولـة ، ولكن مع ذلـك قد تقرر الدول بعض الانظمة للاعفاء من هذه الضرائب ، من ذلك :

1 - **نظام التجارة العابرة (ترانزيت TRANSIT)** : وهو يعنى اعفاء السلع التى تعبر الدولة فى طريقها الى دولة اخرى . وهو نـظام منطقى يجد اساسـه فى فكرة التعاون الدولى التى تقضى بضرورة اقامة عـلاقات حسن جـوار بين الـدول وان تستفيد الدولة من المرافق المـوجودة فى الـدول الجارة ، وخـاصة بـالنسبة للدول الحبيسة التى تجد نفسها مضطرة لاستعمال طرق وموانى الدول الجارة الواقعة على البحر لتنمية تجارتها .

كما ان هذا الاعفاء لا يؤدى الى منافسـة السلع المحلية لان المقصـود منه هـو العبور وليس الاستهلاك الداخلى .

كما يقدم هذا النظام عـدة فوائـد لدولـة المرور اهمهـا : انه ينشط حـركة النقل الداخلى وانه يمد الدولة ببعض الايرادات النـاتجة عن الـرسوم المفروضة على الخدمـات الضرورية لتسهيـل عملية العبـور . واخيراً فـان فرض ضرائب جمركية على السلع العابرة يؤدى الى ظاهرة الازدواج الضريبى الدولى لان الدولة التى ستصلها البضاعة فى النهاية ستفرض عليهـا ضرائبها الجمـركية . ولـذلك وجب اعفاء السلع العابرة من الضرائب الجمركية .

2 - **نظام استرداد الضريبة** : وهو نظام القصد منه زيادة التنمية الاقتصاديـة عن طريق زيادة الصـادرات التى تعتمد عـلى مواد مستـوردة من الخارج . فـالدولـة

(1) صباح نعوش الضرائب فى الدول العربية ص 59

تقوم برد الضريبة الجمركية التى دفعت على المواد المستوردة بغرض تصنيعها واعادة تصديرها ثانية الى الخارج .

3 ـ نظام الاعفاء المؤقت : وهو يهدف الى نفس الغاية التى يهدف اليها النظام السابق . وبموجب هذا النظام يتم اعفاء بعض المواد الاولية التى تستورد من الخارج بغرض تصنيعها وتصديرها ثانية للخارج خلال فترة محددة . فإذا مرت هذه الفترة ولم يتم إعادة التصدير فإن الضريبة الجمركية تصبح واجبة الدفع .

4 ـ نظام التصدير المؤقت : ويطبق هذا النظام على السلع المعدة للتصدير المؤقت ، والتى يتعين عودتها فى خلال مدة معينة وبالحالة التى كانت عليها . ومن امثلة ذلك التصدير بقصد المشاركة فى المعارض الدولية او المهرجانات الفنية او السينمائية ، وكذلك مايحمله الاشخاص المقيمين اقامة اعتيادية فى الدولة من بضائع مخصصة للاستعمال الشخصى كاجهزة التسجيل المرئى او الات التصوير . . الخ .

5 ـ نظام المناطق الحرّة : فى هذا النظام لا تتطابق حدود الدولة السياسية مع حدودها الجمركية ، بمعنى ان الدولة تخصص منطقة او مناطق من اقليمها وتعتبرها خارجة عنها من الناحية الضريبية . بمعنى ان السلع التى تدخل الى هذه المنطقة لا تخضع للضرائب الجمركية المعمول بها فى بقية اقليم الدولة . ومن الامثلة على ذلك مدينتى سبتة ومليلية الاسبانيتان[1] ومنطقة جبل طارق وجزيرة هونغ كونغ البريطانيتان .

والحكمة من انشاء هذه المناطق هى تنمية بعض المناطق المتخلفة وتشجيع دخول رؤوس الاموال اليها او تشجيع التبادل التجارى بين هذه المنطقة والدولة المجاورة مع مايترتب على ذلك من اكتساب خبرات فنية وتشجيع لحركة السياحة فى المناطق المجاورة لها . واخيراً فان السلع الداخلة للمنطقة الحرة غير معدة للاستهلاك المحلى فى بقية اقليم الدولة ، اما اذا تجاوزت هذه المنطقة ودخلت اقليم الدولة فانها ستخضع للضرائب الجمركية المعمول بها . .

---

(1) سبتة ومليلية مدينتان عربيتان مغربيتان تقعان فى شمال القطر المغربى الشقيق ولكنهما تخضعان للاستعمار الاسبانى منذ مدة طويلة . والمغرب تطالب باعادتهما اليها فى اقرب فرصة ممكنة .

ثانياً ـ الضريبة العامة على الانفاق :

تفرض هذه الضريبة على كل ما ينفقه الشخص فى استهلاكه ، اى انها تسرى على كل انواع الانفاق التى قد يقوم بها الشخص وهو بصدد استخدام دخله لاشباع حاجاته الاستهلاكية وتتخذ هذه الضريبة صور مختلفة اهمها :

أ ـ قد تفرض الضريبة العامة على الانفاق فى كل مرة يتم فيها تداول السلعة من وقت انتاجها حتى وقت بيعها للمستهلك الاخير . ويكون سعرها فى العادة منخفضاً حيث يتكرر فرضها كلما كانت السلعة محل تداول مما لا يحتمل معه رفع السعر .[1]

ويؤخذ على هذه الضريبة انها تفرق فى المعاملة بين المشروعات الكبيرة التى تقوم بمختلف عمليات انتاج السلعة ابتداء من تحويلها من شكلها الاول الى شكلها النهائى المعد للاستهلاك ولا تدفع بالتالى الضريبة الا مرة واحدة ، والمشروعات الصغيرة التى تضطر لتجزئية العملية الانتاجية على مراحل متعددة وتدفع من ثم الضريبة المفروضة على السلعة فى كل مرحلة على حدة وبعدد هذه المراحل . فالضريبة بهذه الصورة تجعل المشروعات الصغيرة عاجزة عن منافسة المشروعات الضخمة .

ولتفادى هذا الانتقاد فان الضريبة قد تجزأ على مراحل الانتاج المختلفة وتفرض فى كل مرحلة منها على القيمة المضافة للسلعة .

وبمعنى آخر فانه يتحدد للضريبة سعر اجمالى ثم يخصم من كل منتج مقدار الضريبة التى دفعها المنتج السابق اثناء مشاركته فى العملية الانتاجية[2] .

ب ـ قد تفرض الضريبة العامة على الانفاق مرة واحدة فقط ، وذلك اما بفرضها عند انتاج السلعة وتسمى فى هذه الحالة بالضريبة على الانتاج واما حين شراء المستهلك لها وتسمى فى هذه الحالة بالضريبة على السلعة المباعة او الضريبة على المشتريات .

---

(1) عبدالمنعم فوزى ـ المالية العامة والسياسة المالية ـ مرجع سبق ذكره ـ ص116 .

(2) شريف رمسيس تكلا ـ الاسس الحديثة لعلم مالية الدولة ـ مرجع سبق ذكره ص ص 118 ، 189 .

1 ـ الضريبة على الانتاج :

تفرض هذه الضريبة على السلع فى مرحلة الانتاج وذلك نظراً لسهولة جبايتها فى هذه المرحلة اذ عادة ماتكون السلعة الخاضعة للضريبة مركزة فى ايدى عدد محدود من المشروعات الانتاجية . مما يسمح لهذه المشروعات بدفع الضريبة الى الخزانة العامة واضافة قيمتها الى ثمن السلعة بحيث يقع عبئها النهائى على المستهلكين .

2 ـ الضريبة على السلعة المباعة :

وهى تفرض على السلعة بمناسبة بيعها للمستهلك . وتضاف الى فاتورة البيع ، ويدفعها المستهلك باضافتها الى ثمن السلعة . ويقوم البائع فى هذه الحالة بتحصيل الضريبة نيابة عن الخزانة العامة ثم يورد حصيلتها بصفة دورية الى مصلحة الضرائب حسب التوقيت الذى يحدده القانون الضريبى المنظم[1] .

المطلب الثانى/ الضرائب على التداول

تفرض هذه الضرائب على تداول رؤوس الاموال بين الناس او على تصرفات قانونية معينة . ومثال ذلك مايفرضه المشرع من ضريبة على انتقال الملكية تسمى « رسوم التسجيل » وعلى الشيكات المصرفية والعقود والفواتير والكمبيالات وغيرها من المحررات « رسوم الدمغة » .

وكثيراً مايلزم القانون رجال القضاء وكافة المصالح والادارات الرسمية التابعة للدولة بعدم الاعتداد باى محرر او معاملة مما يخضع لهذا النوع من الضرائب الا بعد التأكد من أن الضريبة المفروضة عليه قد دفعت .

وتبرر هذه الضرائب على اساس ان انفاق الدخل فى الصور السابقة يعبر عن مقدرة مالية ، ومن ثم يصلح كوعاء للضريبة التى تجبى فى وقت مناسب هو وقت التداول ، كما ان ضرائب التداول تجد تبريرها ايضاً ، على اساس انها تدر حصيلة مهمة تساهم فى زيادة الايرادات العامة . وعادة مايطلق على هذا النوع

(1) مختار أبو زريدة ـ المحاسبة الضريبية ـ مرجع سبق ذكره ص 62

من الضرائب رسوماً . وهى تسمية غير سليمة . ذلك ان هذه الضرائب تفرض فى الانظمة الحديثة بصورة تتناسب مع الوعاء الخاضع لها ، ولا علاقة لها بتكاليف الخدمة التى تؤديها الدولة كما انه لا يراعى فى تحديدها مقدار المنفعة التى تعود على الفرد .[1]

وينظم ضريبة الدمغة فى ليبيا القانون رقم 65 لسنة 1973م والذى جاء فى مذكرته الايضاحية :

« ضريبة الدمغة هى عبارة عن تلك الضريبة التى تستاديها الدولة على المحررات عند انشائها او على التصرفات والمعاملات عند ابرامها أو على الوقائع اثناء حدوثها .

وهى ضريبة غير مباشرة تفرض بمناسبة القيام باعمال عارضة كالتداول أو الاستهلاك أو حدوث واقعة معينة ، كما انها ضريبة عينية لانها تلحق المحررات والتصرفات وغيرها التى تشملها دون نظر الى شخصية الملتزم بادائها .

وضريبة الدمغة تعتبر احدى الموارد الضريبية وهى تمثل عنصراً اساسياً من موارد المجتمعات الاشتراكية لان تقارب الدخول فى هذه المجتمعات واتساع نطاق ماتؤديه الدولة من خدمات الى مواطنيها يدعو الى الاعتماد على الضرائب غير المباشرة باعتبارها أدوات فعالة لتحقيق أحد الموارد .

وينبغى عند فرض هذه الضريبة التوفيق بين اعتبارين الاول وهو شمول الضريبة للمحررات والتصرفات وغيرها حتى تحقق مورداً مالياً هاماً والثانى الا تكون الضريبة مرهقة على مموليها حتى لا تؤدى الى عرقلة وتعطيل المعاملات أو فتح باب التحايل للتهرب منها . وقد روعى فى اعداد هذا القانون التوفيق بين هذين الاعتبارين ما أمكن .

وضريبة الدمغة على المحررات ثابتة فى معظم الاحوال وغالباً مايكون سعرها منخفضاً وعلى العكس من ذلك فان ضريبة الدمغة على التصرفات والمعاملات والوقائع غالباً ماتكون نسبية السعر وان كان ذلك لا يمنع من ان تكون هذه الضريبة ثابتة السعر فى بعض الاحيان تسهيلاً للمصلحة فى جبايتها وللمولين فى سدادها »[2]

(1) السيد عبدالمولى ـ المالية العامة ص 315 .

(2) المذكرة الايضاحية لقانون ضريبة الدمغة رقم 65 لسنة 1973 المنشورة فى موسوعة الضرائب فى الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى سنة 1977م ص 317

المبحث الثالث/تقدير وعاء الضريبة

يقتضى تحديد مقدار الضريبة ضرورة الوصول الى تقدير حقيقى للمادة الخاضعة للضريبة . وذلك لما لهذا التقدير من اهمية بالنسبة لحصيلة الضريبة من جهة وبالنسبة لتحقيق العدالة الضريبية من جهة اخرى . فتقدير المادة الخاضعة للضريبة يجب ان لا يكون اقل من الحقيقة فتقل حصيلة الضريبة وما يتبعها من ضرر بالمصلحة العامة ، كما لا يجب ان يكون اكثر من الحقيقة لان ذلك يؤدى الى ارهاق المكلفين وتذمرهم . او ان يكون اكبر من الحقيقة بالنسبة للبعض وأقل من ذلك بالنسبة للاخرين فيخل بالعدالة ويخرج عن مبدأ المساواة امام الضريبة .

ويتم تقدير وعاء الضريبة . اما بواسطة الادارة الضريبة واما بواسطة الافراد .

المطلب الاول : التقدير بواسطة الادارة الضريبية :

فى هذه الحالة تتولى الادارة بنفسها تقدير المادة الخاضعة للضريبة ، وهى تتبع فى ذلك احدى طرق ثلاث هى طريقة المظاهر الخارجية ، طريقة التقدير الجزافى واخيراً طريقة التقدير الادارى المباشر .

اولاً ـ طريقة المظاهر الخارجية :

وفقاً لهذا الاسلوب تقدر الادارة الضريبية وعاء الضريبة على اساس قرائن او علامات خارجية يسهل معرفتها . وهذه القرائن تخص فى الغالب طرق معيشة الممول أو اسلوب عمله . من ذلك نوع المنزل الذى يسكنه وعدد المستخدمين فيه من الخدم ، وعدد السيارات التى يملكها وانواعها ، كذلك عدد العمال الذين يشغلهم ، او مساحة الارض الزراعية وموقعها ونوع الزراعات التى يقوم بها

وتمتاز هذه الطريقة ببساطتها وبأنها لا تؤدى غالباً الى التدخل فى شئوون الممول الخاصة . كما انها تقلل من حالات التهرب من الضريبة .

ومع ذلك فان هذا الاسلوب قد تعرض للنقد للاسباب التالية :

أ ـ انه لا يمكن الاعتماد عليه فى تقدير بعض اوعية الضرائب لعدم وجود مظاهر او علامات خارجية يستدل بها عليه او لاستطاعة الممولين اخفاء هذه المظاهر وبالتالى التهرب من الضريبة .

ب ـ ان هذا الاسلوب لا يأخذ بالظروف الشخصية للمكلف بعين الاعتبار ومعنى ذلك التخلى عن مبدأ العدالة الضريبية ، فوفقاً لهذا الاسلوب قد يتساوى مقدار الضريبة بالنسبة لشخصين تختلف ظروف احدهما عن الاخر ، لمجرد ان المظاهر الخارجية بالنسبة لها متساوية .

وقد اقترح البعض تلافى هذه العيوب عن طريق تعداد المظاهر الخارجية التى يؤخذ بها لتقدير المادة الخاضة للضريبة .

ولكن الاخذ بهذا الاقتراح قد يفقد هذا الاسلوب ميزته الرئيسية وهى البساطة . وهذا مادفع باغلب التشريعات الى ترك هذا الاسلوب وعدم الاعتماد عليه الا نادراً وكوسيلة لمراقبة اقرارات الممولين وضمان سلامتها .

ثانياً ـ طريقة التقدير الجزافى :

فى هذه الطريقة يقوم المشرع بتحديد المادة الخاضعة للضريبة جزافاً اى على اساس تقريبى يستند الى قرائن قانونية . مثال ذلك قيام المشرع احياناً بتحديد الربح الذى يحصل عليه المزارع على اساس القيمة الايجارية للارض ، بحيث يعادل هذا الربح مثل هذه القيمة او مثليها او ثلاثة امثالها .

فالمشرع يحدد الربح على أساس قرينة معينة نظراً لتعذر تحديده بصورة دقيقة لرفض المزارعين امساك حسابات منتظمة لاعمالهم .[1]

والواقع ان التقدير الجزافى ـ شأنه شأن طريقة المظاهر الخارجية ـ لا يصح ان يستخدم إلا اذا تعذر على المكلف تقديم اقرار صحيح أو دفاتر منتظمة ولم تكن لدى الادارة الوسائل الكافية لتقدير المال بدقة ، اما فيما عدا ذلك فيحسن عدم التوسع فى هذه الطريقة لأنها قائمة على اساس تقريبى ، ولا تتناول المقدرة الحقيقية للمكلف ، ومايعنيه ذلك من مجافاتها للعدالة . كما تضمن هذه الطريقة عادة نسبة من الخطأ ، وقد تلحق ضرراً بالخزانة العامة .[2]

(1) شريف رمسيس تكلا ـ الاسس الحديثة لمالية الدولة ص 201

(2) عبدالمنعم فوزى ـ المالية العامة والسياسة المالية ـ مرجع سبق ذكره ص 142 .

ثالثاً ـ طريقة التقدير الادارى المباشر :

تلجأ الادارة الضريبية الى هـذا الاسلوب فى بعض الحالات التى يسهـل فيها تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة ، كتقدير دخل الملكيات العقارية الذى يتميز بانه ظاهر ويصعب اخفاؤه ، ومع ذلك يستحسن عدم التوسـع فى اللجوء الى هذه الطريقة خاصة فى غياب الضمانات التى تمنع الادارة من اساءة استعـمال حريتها فى التقدير .

وهـذا ماجعـل اغلب التشريعات تقصر الالتجـاء اليها عـلى بعض الحالات الاستثنائية المحددة كحالة تخلف الممول عن تقديم الاقرار المـطلوب منه خـلال المدة القانونية .

من ذلك مانصت عليه المادة (20 فقـرة 2) من قانـون ضرائب الدخـل رقم 64 لسنة 1973 من انه :

« . . . اذا تحققت المصلحة من أن الممول لم يتقدم بأقرار صحيح شـامل أو اخفى نشاطاً او مستندات أو غيرها ، او قدم بيانات غير صحيحة أو استعمل طـرقاً احتيـالية للتخلص من اداء الضريبـة كلها او بعضهـا او اخفى او حـاول اخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة ، فللمصلحة ان تجرى ربطاً اضـافياً وذلـك مع عدم الاخلال بالجزاءات المنصوص عليها فى هذا القانون »

كما جاء النص على هذه الطريقة بشكـل صريح فى المـادة الخامسـة (م 5) من قانون ضرائب الدخل رقم 64 لسنة 1973 بالقول :

« مع عدم الاخلال بالجزاءات المقررة فى هذا القانون . اذا امتنع الممول عن تقديم الاقرار المشار اليه فى المادة 3 او قدمه ولم تقبله المصلحة فيكـون لها أن تقدر الدخل وفق ماتراه مناسباً وان تربط الضريبة بناء على هذا التقدير »

المطلب الثانى : التقدير بواسطة الافراد :

وفقاً لهذا الاسلوب يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة اما عن طريق اقرار يقدمه الممول نفسه او عن طريق اقرار يقدمه الغير :

اولاً : اقرار الممول :

بموجب هذا الاجـراء يلزم المكلف باداء الضريبـة بتقديم اقـرار الى ادارة

الضرائب يبين فيه تفاصيل دخله ومصادره ويعد هذا الاسلوب افضل اسـاليب التقدير اذا تم بدقة وامانة . فالممول هو اعلم الناس بما لديه من اموال وبظروفه الشخصية وبقدرتـه على الـدفع ولا يخفى ان نجـاح هذا الاسلوب يتـوقف على مدى انتشار الوعى الضريبى . ومنعاً لمحـاولات التهرب من الضريبـة ، تتولى الادارة الضريبـة التحقق من صحة البيـانات الـواردة فى الاقـرار ، وذلـك عن طريق فحص ومراجعة اوراق الممول ومستنداته ودفـاتره ، التى يكفـل القانـون عادة لادارة الضرائب حق الاطلاع عليها . كما لهـا ان ترفض الاقـرار المقدم او ان تقوم بتعديله اذا راءت ان البيانات الواردة به غير صحيحة .

ولضمان جديـة الاقرارات الضريبيـة فان التشريعـات الضريبية كثيـراً ما تفرض عقوبات شديدة على تسجيـل بيانـات غير صحيحـة فى هذه الاقـرارات بهدف التهرب الكلى او الجزئى من دفع الضريبة .[1]

ويؤخذ على هذه الطريقة انها تؤدى الى تدخل الادارة فى شئون الممـولين الخاصة . كما انها تحتاج الى ادارة ضريبية ممتازة تتمتـع بامكـانيات بشريـة وفنية تسمح لها بمراقبة الاقرارات المقدمة والتحرى عن صحة ماتتضمنه من بيانات .

وبالرغم من صحة هذه الانتقادات فان طـريقة الاقـرار تفضل الـطرق الاخرى نظراً لعدالتهـا ولانها تمثل السبيـل الافضل لتقـدير المـادة الخاضعـة للضريبة .

ولـذلـك فـان اغلب التشريعـات تـأخـذ بهـا . وتـطبقهـا عـلى مختلف انــواع الضرائب .

ثانياً : ـ اقرار الغير :

وهنا يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة لا بواسطة الممول ولكن بـواسطة شخص آخر غير المكلف يسمح له وضعـه بمعرفـة مركـز الممول وحقيقـة دخله كرب العمل الذى يقدم اقراراً عن الاجور المدفوعة للعاملين ، او كالشركة التى

(1) من امثلة ذلك مانصت عليه المادة 102 من قانون ضرائب الدخل الليبى رقم 64 لسنة 1973م من انه « يعاقب بغرامة لا تقل عن عشرين ديناراً ولا تجاوز خمسمائة دينار فضلاً عن الحكم بتعويض لا يقل عن 25٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال الضريبة كل من تخلف بغير عذر مقبول عن تقديم الاقرارات أو الاخطارات المنصوص عليها فى المواد 45 ، 47 ، 52 ، 53 ، 54 ، 63 ، 69 ، 77 ، 81 ، 89 ، 104 ويعتبر فى حكم التخلف عن تقديم الاقرار او الاخطار أو البيـان ، تقديمه غير مستوف للشروط المقررة فى شأنه »

تقدم اقراراً عن الارباح الموزعة على المساهمين ، او المستأجر الذى يبلغ عن قيمة الاجرة التى يدفعها للمالك . [1]

وغالباً مايلجأ المشرع فى الحالات التى يلزم فيها الغير بتقديم الاقرار الى تحصيل الضريبة عن طريق الحجز عند المنبع ، اى ان الغير الملتزم بتقديم إقرار يكلف بخصم قيمة الضريبة وتوريدها إلى الخزانة العامة . وليس ثمة شك ان اسلوب الحجز عند المنبع يخفض من نفقات الجباية ويمنع التهرب الضريبى .

الفصل السادس/سعر الضريبة

يراد بسعر الضريبة النسبة التى تؤخذ كضريبة من المال او الدخل الخاضع لها . اى نسبة الضريبة الى المادة الخاضعة لها . او هو مبلغ الضريبة فى علاقته بوعاء الضريبة .

ومن ثم فان حساب قيمة الضريبة المستحقة للخزينة العامة يتطلب تطبيق السعر على الوعاء الذى سبق تحديده وتقدير عناصره ، وذلك بعد استبعاد ما يقرره القانون من اعفاءات واجبة الخصم . [1]

وقد يتولى المشرع تحديد هذا السعر من أول الامر ، كما قد يكون السعر غير محدد مقدماً . وهو اذا كان محدداً ، فقد يكون نسبياً او تصاعدياً او تنازلياً . فهناك اذن مسألتان أساسيتان تتعلقان بالسعر ، هما تقسيم الضرائب الى توزيعية وقياسية من جهة و نسبية وتصاعدية من جهة أخرى . [2]

المبحث الاول :الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية .

اولاً : الضريبة التوزيعية : هى الضريبة التى لا يحدد لها المشرع سعراً محدداً ينطبق على المادة الخاضعة لها ، وانما يحدد المقدار الكلى لحصيلتها ، أى مجموع مايتعين على الادارة الضريبية تحصيله من المكلفين الخاضعين لها . ثم توزع هذه الحصيلة على أقاليم الدولة ، حيث تقوم لجان محلية بتحديد مايخص كل ممول من هذه الحصيلة . وعندئذ فقط يمكن التعرف على سعر الضريبة .

(1) عبدالكريم صادق بركات وحامد عبدالمجيد دراز - علم المالية العامة - مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية - ص 884

(2) النظم الضريبية - عبدالمنعم فوزى - دار النهضة العربية - بيروت 1973 ص 88 .

وهذا النوع من الضريبة كان منتشراً فى الماضى حينما كانت الادارة المالية المركزية غير قادرة على تقدير المادة المفروضة عليها الضريبة ، وغير قادرة على مواجهة المكلفين بها .

ويحقق هذا النظام بعض المزايا لعل اهمها :

أ - معرفة الادارة الضريبية مقدماً لحصيلة الضرائب ، وعدم خضوع هذه الحصيلة للتغير الناتج عن الظروف الاقتصادية او لامتناع بعض المكلفين عن الدفع .

ب - الحد من ظاهرة التهرب الضريبى ، وذلك بجعل كل ممول رقيباً على الاخرين لان تهرب احدهم معناه زيادة العبء على الباقين .

حـ - اشراك الادارات الضريبية المحلية فى تقدير الضرائب مع ما يعنيه ذلك من لا مركزية مالية . ومن الواضح ان الادارات المحلية اكثر علماً بظروف الممولين وبالتالى اعرف بمقدراتهم على الدفع ، وهذا مايؤدى الى تحقيق العدالة فى توزيع العبء الضريبى .

ولكن بالرغم من هذه المزايا فان هذا النظام يتصف بمجموعة من العيوب الخطيرة التى جعلت الدول تتخلى عنه . ومن هذه العيوب :

أ - عدم تحقيقه للعدالة وذلك لانه لا يقوم على اساس المقدرة المالية للمكلف . لذا فانه من المتصور ان يدفع شخصان مبلغين مختلفين رغم تساويهما فى المقدرة التكليفية وذلك لمجرد اقامتهما فى منطقتين مختلفتين . يضاف الى ذلك ماقد يحصل من ظلم على بعض الممولين بسبب القربى او السلطة والنفوذ .

كما انها قد لا تحقق العدالة بين اقاليم الدولة بسبب الجهل بالظروف الاقتصادية والاجتماعية لسكان كل اقليم .

ب - عدم مرونته ، خاصة ان المبلغ الاجمالى الذى يحدده المشرع للضريبة يظل ثابتاً لفترة طويلة مع مايعنيه ذلك من عدم تماشيه مع التغيرات التى قد تحدث على مقدرات الافراد المالية .

حـ - عدم مراعاته لظروف المموليـن الشخصية ومايـنتج عن ذلك من خروجه عن مبدأ العدالة الضريبية .

ثانياً - الضريبة القياسية :

فهى تلك التى يحدد المشرع سعرها دون ان يحدد مقدارها الكلى . ولكن

عدم تحديد مقدارها الكلى لا يمنع من معرفة هذه الحصيلة على وجه التقريب ، ووضع تقديرات لها فى ميزانية الدولة .

وتتميز هذه الضريبة بمرونتها وارتفاع حصيلتها وامكان مراعاتها ظروف الممول الشخصية وتغير سعرها بتغير حجم المادة الخاضعة لها : ولذلك فان جميع الضرائب فى العصر الحديث اصبحت ضرائب قياسية .

ويلاحظ ان الضريبة يمكن ان تفرض بسعر واحد بصرف النظر عن قيمة المادة المفروضة عليها ، وهذه هى الضريبة النسبية . كما يمكن ان تفرض بأسعار مختلفة تبعاً لاختلاف قيمة المادة المفروضة عليها الضريبة ، بحيث يرتفع السعر الذى تفرض به الضريبة مع ارتفاع قيمة المادة المفروضة عليها وهذه هى الضريبة التصاعدية .

المبحث الثانى/الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية .

تعتبر الضريبة نسبية حينما يكون سعرها ثابتا لا يتغير بتغير المادة الخاضعة للضريبة ، وتكون الضريبة تصاعدية اذا زاد سعرها بزيادة المادة الخاضعة للضريبة .

والحقيقة ان هذا التقسيم يستند الى الخلاف بين الكتاب حول مفهوم العدالة الضريبية .

فالقائلين بان العدالة هى المساواة الحسابية ينادون بفكرة الضريبة النسبية . اى ان العدالة تستوجب أن يتحمل الفرد اسعاراً ضريبية تساوى تلك التى يتحملها فرد اخر .

فإذا كان دخل عمر 2000 دينار ودخل زيد 5000 دينار وكان سعر الضريبة المفروض على الاول 8٪ فإن العدالة تقضى بتطبيق نفس السعر على الثانى .اما القائلين بان العدالة تعنى فرض الضريبة وفقاً للمقدرة التكليفية للممول فينادون بفكرة الضرائب التصاعدية . وهكذا فان توزيع الاعباء الضريبية على مختلف الاشخاص يجب ان يتم وفقاً للمقدرة التكليفية لكل منهم . ولما كانت هذه المقدرة متباينة من شخص لآخر ، وجب تطبيق أسعار ضريبية متباينة كذلك .

بمعنى آخر كلما زادت مقدرة الشخص الاقتصادية كلما لزم زيادة أسعار الضريبة والعكس بالعكس .(1)

(1) صباح نعوش ـ الضرائب فى الدول العربية . مرجع سبق ذكره ص 77

ونظراً لما تحققه فكرة الضريبة التصاعدية من عدالة ومن تقليل للتفاوت الكبير فى الدخول والثروات ، فان اغلب الدول تأخذ بهذا النظام . ونظام التصاعد يمكن تحقيقه باشكال مختلفة اهمها : التصاعد بالطبقات والتصاعد بالشرائح .

اولاً : التصاعد بالطبقات :

وفقاً لهذا الاسلوب يتم تقسيم المكلفين الى عدة طبقات ، حسب حجم المادة الخاضعة للضريبة ، مع اخضاع كل طبقة لسعر ضريبى واحد عن كل ماتملكه من دخول . ويرتفع هذا السعر من طبقة الى الطبقة التى تعلوها . وقد ينص المشرع على إعفاء الطبقة الاولى كما قد ينص على تثبيت السعر وجعله نسبياً بعد طبقة معينة .

مثال :

طبقة المكلفين	حجم الدخل الخاضع للضريبة	الضريبة ٪
الاولى	اقل من 4000 دينار	٪8
الثانية	اكثر من 4000 واقل من 10,000	٪15
الثالثة	مازاد عن 10,000	٪20

فاذا كان دخل المكلف 2000 دينار فانه سوف يقع فى الطبقة الاولى ويدفع ضريبة قدرها 2000 × 8 ٪ = 160 دينار واذا كان دخل مكلف ثانى 5000 دينار فيسقع فى الطبقة الثانية ويدفع ضريبة تساوى 5000 × 15٪ = 750 دينار . . . . . وهكذا .

وتمتاز هذه الطريقة بسهولة تطبيقها وبغزارة حصيلتها الا انها منتقدة بسبب طابعها التحكمى وعدم عدالتها مما يشجع على التهرب منها ولتوضيح ذلك نعطى هذا المثال .

شخص ارتفع دخله من 4000 دينار الى 4100 دينار فيسدفع في الحالة الاولى 4000 × 8٪ = 320 دينار وسيدفع في الحالة الثانية 4100 × 15٪ = 615 دينار . اى ان زياة دخله بمقدار 100 دينار جعلته يدفع ضريبة اضافية بمقدار 295 دينار وهذه النتيجة كثيراً ماتدفع الافراد الى عدم العمل والتهرب من الضريبة .

ثانياً ـ التصاعد بالشرائح :

وفقاً لهذا الاسلوب تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى شرائح يخضع كل منها لسعر معين يرتفع كلما انتقلنا إلى شريحة اعلى . وعلى هذا فان المادة الخاضعة للضريبة لا تخضع كلها لسعر واحد وانما قد تخضع لأسعار مختلفة تبعاً لتعدد الشرائح التى تتكون منها .

ولتوضيح ذلك نعطى المثال التالى

الشريحة الضريبية بالدينار	سعر الضريبة ٪
الـ 1000 الاولى	٪5
الـ 1000 التالية	٪10
الـ 1000 التالية	٪15
الـ 1000 التالية	٪20
الـ 1000 التالية	٪25

فإذا كان دخل المكلف 500 دينار ، فانه سيدفع ضريبة مقدارها 500 × 5٪ = 25 دينار

اما اذا كان دخله 3000 دينار فان هذا الدخل سيقسم الى ثلاثة شرائح ، تخضع كل منها لسعر خاص . وهكذا فانه سيدفع ضريبة مقدارها .

الشريحة الاول 1000 × 5٪ = 50 دينار

الشريحة الثانية 1000 × 10٪ = 100 دينار

الشريحة الثالثة 1000 × 15٪ = 150 دينار

مجموع ما سيدفعه 300

ويمتاز هذا الاسلوب بعدالته . اذ ان الزيادة البسيطة في دخل الممول لا تحتم اخضاع كل الدخل لسعر جديد وانما فقط الزيادة الحاصلة في الدخل . وهذا الاسلوب هو اكثر اساليب التصاعد تطبيقاً وانتشاراً اذ تأخذ به اغلب الانظمة الضريبية المعاصرة .

الفصل السابع / ربط الضريبة وتحصيلها .

بعد الانتهاء من اختيار وعاء الضريبة وتقديره وتحديد السعر او النسبة التى تؤخذ من هذا الوعاء كضريبة ، تثار مشكلتى ربط الضريبة وتحصيلها .

المبحث الاول : ربط الضريبة :

المطلب الاول : التعريف بربط الضريبة :

المقصود بربط الضريبة هو تحديد مقدارها او مبلغها الواجب على الممول دفعه لمصلحة الضرائب ، اى تحديد دين الضريبة المستحق على الممول .

وهذا التحديد يقتضى التأكد من الواقعة المنشئة للضريبة وتقديرها ، ثم استنزال مايسمح به القانون من اعفاءات للممول ، ثم تحديد صافي المبلغ الخاضع للضريبة ، واخضاعه لسعر الضريبة الذى يقرره القانون والذى تتحدد بمقداره مسئولية الممول الضريبية . وعندئذ فقط يصبح من الممكن تحصيل الضريبة .

ويتم ربط الضريبة باسم الممول إن كان شخصاً طبيعياً في جميع الاحوال حتى ولو كان الممول ناقص الاهلية أو عديمها ، لأن الضريبة فرض قانونى وليس اتفاقاً يتطلب اهلية الممول .

اما اذا كان الممول شخصاً معنوياً فتربط الضريبة باسمه سواء اكان شركة او مؤسسة أو غيرها ان كانت متمتعة بالشخصية المعنوية .[1]

---

(1) وقد استثنى المشرع الليبى من هذه القاعدة شركات التضامن رغم تمتعها بالشخصية المعنوية تطبيقاً لنص المادة 450 من القانون التجارى الليبى ، فقد جعل الربط لا يتم باسم الشركة وانما باسم كل شريك فيها على حدة بحسب ما يحصل عليه من دخول

انظر الدكتور خالد الشاوى ـ النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبى الليبى ـ مرجع سبق ذكره ص 274

وتقوم الادارة الضريبية بتبليغ الممول بالربط ، اى ان تعلنه بذلك حسبما تقضى به اصول الاعلان . والاصل ان تصبح الضريبة واجبة الاداء بمجرد اتمام عملية الربط واعلان الممول بذلك . غير ان القانون قد ينظم طرقاً محددة للاعتراض على قرار الربط او الطعن فيه ، كما قد يمنح الممول حق تأجيل دفع الضريبة لحين الفصل فى طعنه .

ونظراً لان الربط لا يتم - كما سبقت الاشارة اليه - الا بعد استنزال ماقد ينص عليه القانون من اعفاءات ضريبية ، فان ذلك يقتضى منا استعراض اهم هذه الاعفاءات واسباب اقرارها فى القانون الليبى .

المطلب الثانى / الاعفاءات الضريبية .

يقتضى مبدأ العدالة الضريبية ان تفرض الضريبة على جميع الاشخاص المقيمين فوق اقليم الدولة وعلى جميع الاموال او الدخول المتحققة بها، ومع ذلك فان هناك من الاسباب مايدفع المشرع الى منح اعفاءات ضريبية كلية أو جزئية، اى عدم فرض الضريبة على دخل او مال معين رغم تحقق الدخل او تملك المال، وهذه الاعفاءات تهدف الى تحقيق المساواة بين المكلفين فى تحمل عبء الضرائب، والاعفاء الضريبى قد يكون مؤقتاً كالاعفاء بغرض تنشيط قطاع اقتصادى معين (زراعة - سياحة - صناعة) . وقد يكون دائماً كاعفاء دخل الجمعيات الخيرية .

كذلك قد يكون الاعفاء كلياً كاعفاء دخل الاشخاص الاعتبارية العامة[1] . او جزئيا كاعفاء جزء من الدخل يساوى الحد الادنى اللازم للمعيشة .

وفى كل الاحوال لايجوز تقرير الاعفاء الا اذا نص عليه القانون صراحة .

ونظراً لان تشريعات الدول المختلفة قد تتوسع وقد تضيق من منح الاعفاءات الضريبية وفقاً للسياسة التى تعتنقها الدولة ، فاننا سنكتفى باعطاء امثلة لبعض الاعفاءات التى اخذ بها المشرع الليبى فى قانون ضرائب الدخل رقم 64 لسنة 1973م وسنلاحظ ان هذه الاعفاءات قد تقررت اما لاسباب اقتصادية او اجتماعية او ثقافية او لاسباب اخرى .

اولاً - الاعفاء لاسباب اقتصادية :

والغاية من هذا الاعفاء هى دفع عجلة التنمية خاصة فى الدول التى تسعى

1 - تعفى من الضريبة لاشخاص الاعتبارية العامة الا اذا كان نشاطها الرئيسى تجاريا أو صناعيا أو استثماراً عقارياً . انظر المادة «2» والمادة «94» من قانون ضرائب الدخل السنة 1973م .

الى تحقيق تنميتها ، وهكذا يمكن للمشرع ان يشجع قطاعاً معيناً كالزراعة او الصناعة او السياحة باعفائه من الضريبة على الاقل لفترة محدودة . كما قد يشجع المشرع الافراد على الادخار والاستثمار من ذلك ماقرره المشرع الليبى من اعفاء الدخل الناتج عن الايداع فى حسابات التوفير لدى المصارف الوطنية فى حدود «5000» دينار وذلك لتشجيع الافراد وخاصة ذوى الدخل المحدود على الادخار والحد من الاستهلاك . [م2ق . ض . د . ل] .

ثانياً - الاعفاء لاسباب دينية وخيرية وثقافية :

من ذلك اعفاء المشرع الليبى لدخل الهيئات الدينية وغيرها من الهيئات والمؤسسات والجمعيات والمعاهد والمدارس الخاصة المعترف بها من الدولة ، والتى تقوم على أغراض التعليم أو البر والاحسان او الاصلاح الاجتماعى او النشاط الرياضى .

كما اعفى المشرع الليبى ريع الاوقاف الخيرية . وكذلك دخل الطلبة فى حدود مايتلقونه من المنح والمكافآت التى تمنح لاغراض دراسية . [م2 . فقرات 3 - 4 - 6 من ق . ض . د . ل] .

ثالثا - الاعفاء لأسباب سياسية :

ويستفيد من هذا الاعفاء اعضاء البعثات الدبلوماسية والقنصلية وممثلى المنظمات الدولية كالامم المتحدة ومنظمة الوحدة الافريقية وجامعة الدول العربية وفقاً لما تقضى به احكام القانون الدولى . وكذلك اعفاء بعض اللاجئين السياسيين او ملوك ورؤساء الدول السابقين او الحاليين . وقد شمل المشرع الليبى هذه الحالات بنص مطلق واعفى «اى دخل معفى من الضريبة بموجب القانون أو بناء على معاهدة او اتفاقية دولية» [م2 . فقرة 7 ق . ض . د . ل] .

رابعاً - الاعفاء لأسباب اجتماعية :

كاعفاء المعاشات التقاعدية ومكافاءات الضمان الاجتماعى ، واعفاء المبالغ

التي تؤدى الى المستحقين فى عقود التأمين على الحياة سواء عند الوفاة أو بعد مدة معينة منصوص عليها فى عقد التأمين. [م2 فقرة 5. ق. ض. د. ل].

خامساً ـ الاعفاء لاسباب تتعلق بتحقيق العدالة الضريبية:

من ذلك اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة، وتقرير اعفاءات بسبب تزايد الاعباء العائلية.

أ ـ اعفاء الحد الأدنى للمعيشة:

وهو يعنى اعفاء جزء من الدخل او حتى كل الدخل اذا لم يزد عن حداً معيناً بشكل يضمن للفرد الحد الضرورى للمعيشة. وهذا الاعفاء يستند الى مبدأ المقدرة على الدفع. فلا يجوز الزام اى فرد فى المجتمع بالاسهام فى اعباء النفقات العامة قبل ان يكفل لنفسه ولاسرته مقومات الحياة الاساسية من سلع وخدمات.

وتختلف الدول فى تحديد القدر اللازم للمعيشة بسبب اختلاف مستويات المعيشة فى كل منها. ولكن الدول تحاول ان تضمن مستوى معاشى معقول وفقاً لظروفها الاقتصادية.

كما ان الحد الادنى اللازم للمعيشة يتميز بعدم الثبات، وذلك لان نفقات المعيشة ليست ثابتة بل هى متغيرة بحسب ارتفاع الاسعار او انخفاضها، لذلك يجب على المشرع ان يعيد النظر فى هذا الحد كلما تغيرت الظروف المعاشية.

وقد اخذ المشرع الليبى بفكرة اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة. فنص على ان يعفى الشخص الطبيعى الاعزب من ضريبة الدخل اذا كان دخله السنوى لايزيد عن 480 ديناراً. (م 36 من ق. ض. د. ل).

ب ـ الاعفاء بسبب تزايد الاعباء العائلية:

تقتضى العدالة ان يعفى جزئياً من الضريبة من لهم اعباء عائلية. فمن يعول خمسة اشخاص مثلاً لايمكنه ان يتحمل من الضرائب مايمكن ان يتحمله شخص واحد اعزب يحصل على نفس الدخل.

والاعفاء بسبب تزايد الاعباء العائلية يطبق باحدى الطريقتين التاليتين:

1 ـ خصم مقدار معين من دخل المول مقابل كل شخص يعوله، دون ان يؤثر

ذلك على سعر الضريبة. بحيث يخضع للضريبة المبلغ المتبقى بعد اجراء الخصم. ومثال ذلك.

اذا كان دخل الشخص 1800 دينار ويعول ثلاثة اشخاص ـ وتقرر خصم مبلغ 100 دينار عن كل فرد يعوله فان المبلغ الخاضع للضريبة سيكون 1800-3×100=1500 دينار.

اما اذا كان يعول شخصاً واحداً فان المبلغ الخاضع للضريبة سيكون 1800-1×100=1700 . . . وهكذا.

2 ـ تخفيض سعر الضريبة، اى خفض سعر الضريبة بمعدل معين بالنسبة لكل شخص يعوله. فاذا كان الممول الاعزب يخضع لضريبة قدرها 10٪ فان المشرع قد يخفض هذا السعر الى 9٪ بالنسبة لمن يعول ولداً واحداً والى 8٪ لمن يعول ولدين. . . وهكذا.

ويلاحظ ان المشرع الليبى قد اخذ بفكرة الاعفاء بسبب تزايد الاعباء العائلية فنص على ان يعفى من ضرائب الدخل الشخص المتزوج الذى ليس له اولاد اذا كان دخله السنوى الخاضع للضريبة لايزيد عن 720 ديناراً والشخص المتزوج الذى له اولاد يعولهم اذا كان دخله السنوى لايزيد عن 900 دينار. (م 36 ـ ن. ق. ض. د. ل).

المبحث الثانى/ تحصيل الضريبة:

يقصد بتحصيل الضريبة مجموع العمليات التى ترمى الى نقل مبلغ الضريبة من ذمة الممول الى الخزانة العامة. اى استيفاء الدولة لدين الضريبة.

وتحصل الضرائب فى الوقت الحاضر بمعرفة موظفى الدولة وفقاً لاجراءات قانونية يعلم بها الممول مسبقاً، وتمنح هذه الاجراءات الممول فى العادة حق التظلم والطعن فى تقدير الضريبة وربطها وتحصيلها.

وهذا الامر لم يكن كذلك فى الماضى، حيث كان يتم تحصيل عدد كبير من الضرائب عن طريق الالتزام. وبمقتضى هذا النظام تتنازل الدولة عن حق تحصيل الضرائب الى فرد او شركة يسمى بالملتزم يقوم بدفع مقدار الضريبة مقدماً للدولة ثم يتولى عملية التحصيل بعدئذ لحسابه الخاص، وهذا النظام كان متبعاً فى فرنسا الى قيام الثورة الفرنسية.

ولكن يعاب على هذا النظام ان الخزانة العامة لاتحصل على كل المبالغ التى

يدفعها المولين الى الملتزم وانما فقط للمبلغ الذى يدفعه لها هذا الاخير وهو دائما اقل من الحصيلة الفعلية للضرائب.

كما يعطى هذا النظام سلطات واسعة للملتزم مما ينقص من سلطان الدولة ويجعله منافساً لها فى ممارسة سلطاتها، واخيرا قد يسىء الملتزم استعماله لاختصاصه ويدفعه الى استغلال الافراد والتحكم فى حياتهم من اجل تكوين الثروات الضخمة على حساب المولين.

وامام هذه العيوب تخلت كل الدول عن هذا النظام، واعطت اختصاص تحصيل الضرائب الى ادارات عامة تتبع امانة الخزانة كادارة الضرائب او ادارة الجمارك.

المطلب الاول/ طرق التحصيل الحديثة:

تتبع الادارة الضريبية طرقاً مختلفة لتحصيل الضرائب، فهى تنتقى لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة، التى تحقق كلاً من الاقتصاد فى نفقات الجباية والملاءمة فى تحديد مواعيد اداء الضريبة، دون ما تعسف او تعقيد فى اجراءاتها الادارية، بحيث تحد بقدر الامكان من حساسية الممول تجاه الضريبة.

وتتلخص اهم طرق تحصيل الضرائب فيما يلى:

اولاً ـ الدفع بمعرفة الممول مباشرة:

اى ان يقوم الممول بتوريد مبلغ الضريبة الى المصلحة المختصة. وهذه الطريقة هى الاكثر انتشاراً وتتم فى الغالب بناء على اقرار من الممول أو بعد اتمام الربط النهائى للضريبة والذى تقوم به ادارة الضرائب.

ثانياً ـ الحجز من المنبع:

والمقصود به ان تكلف الخزانة شخصاً اخر غير الممول يكون فى مركز المدين للممول بخصم هذه الضريبة ودفعها الى الخزانة. ويتميز هذا الاسلوب بسهولة التحصيل وانخفاض تكاليفه وكذلك بمحاربته للتهرب الضريبى.

ثالثاً ـ الدمغة:

تستخدم هذه الطريقة خاصة فى دفع الضرائب على التداول، وذلك بقيام الممول بلصق دمغة يشتريها على العقود والمحررات والمطبوعات والاعلانات، او عن طريق استعمال اوراق مدموغة أو ختم الاوراق بالدمغة.

المطلب الثانى/ ضمانات التحصيل:

نظراً لما للضريبة من اهمية بالنسبة للدولة الحديثة، فان المشرع قد احاط الدين الضريبى ببعض الضمانات التى تجعله ديناً متميزاً عن الديون الاخرى. وهذه الضمانات تسمى ضمانات التحصيل نذكر منها:

اولاً ـ تقرير حق امتياز لدين الضريبة. اى ان دين الضريبة دين ممتاز له الاولوية قبل غيره من الديون على اموال الممول. وحق الامتياز الضريبى يأتى فى المرتبة بعد استيفاء المصروفات القضائية. (المادة 1143 من القانون المدنى الليبى والمادة 33 من قانون ضرائب الدخل رقم 64 لسنة 1973).

ثانيا ـ لايقبل دين الضريبة المقاصة. فلو كان للممول دين على الحكومة واستحقت عليه ضريبة فانه لايستطيع المطالبة بالمقاصة وذلك حفاظاً على مصالح الخزانة العامة وحتى لايلجأ الممول للمماطلة فى دفع الضريبة بحجة اجراء تلك المقاصة.

ولكن يجوز بالنسبة لادارة الضرائب ان توافق على المقاصة[1] (المادة 349 مدنى ليبى).

ثالثاً ـ تقرير قاعدة اساسية فى مجال تحصيل الضرائب مقتضاها «ادفع ثم استرد» اى ان على الممول ان يدفع الضريبة اولاً وقبل كل شىء، واذا اراد ان يعارض فى الدفع فلا يؤثر ذلك على التزامه بالدفع، ولكن اذا ظهر له حق بعد ذلك، فله ان يسترد مادفعه بدون وجه حق.

رابعاً ـ لاوجود لنظرة الميسرة فى الدين الضريبى. اى لايمهل الممول اذا لم يكن قادراً عند تحقق الضريبة عليه على دفعها وانما تفرض عليه غرامات تأخيرية، وتحصل هذه الغرامة فى نفس الوقت الذى تحصل فيه الضريبة. اما فى القانون المدنى فيجوز للقاضى ان يعطى للمدين مهلة (م 334 ق.م.ل).

---

1 ـ يلاحظ ان مجلس الدولة المصرى يجبر المقاصة فى دين الضريبة طالما توافرت شروطها. انظر. محمود رياض عطية ـ موجز فى المالية العامة ص 266.

خامساً ـ دين الضريبة محمول لامطلوب. وذلك بعكس القاعدة العامة التى تقضى بأن يتم الوفاء فى محل المدين الا فى حالة الاتفاق على خلاف ذلك. فطبقاً لهذه القاعدة يلزم الممول بادائه فى مقر مصلحة الضرائب دون ان يفرض على المصلحة المذكورة مطالبته فى مقر عمله [م 23 قانون ضرائب الدخل الليبى].

سادساً ـ استحقاق الدين الضريبى بوفاة الممول. اى ان الضريبة تستحق على الممول المتوفى اثناء السنة الضريبية ويلزم الورثة بدفعها قبل توزيع التركة بينهم [م 26 ق. ض. د].

سابعاً ـ لافوائد على المصلحة. رغم ان مصلحة الضرائب تحصل على غرامات تأخيرية من جراء عدم سداد الضريبة فى مواعيد استحقاقها، فاذا ماحصل ان دفع الممول إما خطأ واما نتيجة للربط المبالغ فيه مبالغ اكثر مما يستحق عليه من ضريبة قانوناً. فلا يجوز له إلا استرداد هذه المبالغ دون المطالبة بدفع فوائد عنها كما لايجوز الحكم على مصلحة الضرائب بأية فوائد بشأنها.

من ذلك مانص عليه قانون ضرائب الدخل من انه «لايجوز الحكم على المصلحة بفوائد عن المبالغ التى يحكم بردها للممولين» (م 29) وتبرير ذلك ان المصلحة لاتقوم بتوظيف الاموال او استثمارها حتى تلزم بدفع فوائد عنها[1].

ثامناً ـ اتباع اجراءات الحجز الادارى ضد الممولين الذين يتأخرون فى السداد. او فى حالة ما اذا ترأى لمصلحة الضرائب ان حقوق الخزانة العامة قد تتعرض للضياع. [م 32 ق. ض. د. ل].

تاسعاً ـ اعتماد طريقة الحجز عند المنبع لتحصيل بعض الضرائب، نظراً لانها تمكن الادارة الضريبية من الحصول على حقها كاملاً دون عناء كبير.

عاشراً ـ فض المنازعات الضريبية من قبل لجان ادارية، وذلك رغبة فى سرعة البت فى هذه النزاعات حتى لاتضار مصالح الخزانة العامة من جراء التأخير.

1 ـ د. خالد الشاوى ـ مرجع سبق ذكره ص (316ـ317).

حادى عشر ـ المضايقات الادارية تنص القوانين الضريبية احياناً على منع دوائر السفر والدوائر الاخرى التى تصدر تراخيص او تجددها من اصدارها او تجديدها قبل التأكد من أن طالبها قد سدد ماعليه من ضرائب وذلك تسهيلاً لتحصيل الضرائب ومنع التهرب من دفعها [م 122 ق. ض. د. ل].

ثانى عشر ـ **واكمالا لكل ذلك** قد يضع المشرع جزاءات جنائية ومدنية شديدة على مخالفة احكام التشريعات الضريبية، تكون الغاية منها ضمان حصول الخزانة على حقوقها ومنع تهرب الممولين من دفع مايستحق عليهم من ضرائب.

الفصل الثامن / المشاكل التى تواجه التنظيم الضريبى.

تظهر عند تطبيق تشريع ضريبى معين فجوات او مشاكل قد تتسبب فى الخروج عن مبادىء العدالة والمساواة الضريبية وخاصة فيما يتعلق بتوزيع الاعباء الضريبية توزيعاً عادلاً بين المكلفين.

ونظراً لخطورة هذه الظواهر فان المشرع غالباً مايحاول توقعها وايجاد الحلول اللازمة لعلاجها. ولعل اهم مشكلتين تواجهان المشرع فى هذا الشأن هما ظاهرة الازدواج الضريبى ومشكلة التهرب من الضريبة او التهرب الضريبى واللتان سنتناولهما فيما يلى:

المبحث الاول / الازدواج الضريبى.

الازدواج الضريبى او كما يسميه البعض التعدد الضريبى هو فرض نفس الضريبة اكثر من مرة على الشخص ذاته وعن نفس المال فى المدة ذاتها ومن هذا التعريف تظهر لنا الشروط الواجب توافرها لكى نكون امام ظاهرة الازدواج الضريبى.

المطلب الاول / شروط الازدواج الضريبى:

اولاً ـ وحدة الضريبة المفروضة: كأن يتم اخضاع المواطن المغربى الذى يحقق دخلاً من عمله فى ليبيا لضريبة الدخل الليبية، ثم اخضاعه مرة اخرى لضريبة مماثلة عن ذات الدخل فى المغرب

ثانيا ـ وحدة الممول الخاصع للضريبة والمقصود بذلك أن يكون الشخص نفسه هو الذى يتحمل الضريبة أكثر من مرة ويظهر اهمية هذا الشرط بصفة خاصة بالنسبة للاشخاص الاعتبارية كالشركات المساهمة، فإذا فرضت ضريبة على ارباح الشركة قبل توزيعها، ثم فرضت ضريبة اخري على نصيب كل مساهم من الارباح الموزعة، لايكون هناك ازدواجا ضريبياً بالمعنى القانونى وذلك لاختلاف شخص المساهم عن شخصية الشركة.[1].

ثالثاً ـ ان تكون المدة المفروضة عنها الضريبة المتكررة هى نفس المدة أما تكرار فرض ذات الضريبة عن فترات زمنية مختلفة فلايعد ازدواجاً ضريبياً. فاذا فرض وان قام المكلف باداء الضريبة عن دخله لعام 1990 لدولة معينة تم قام هذا المكلف باداء نفس الضريبة عن الدخل لدولة اخرى عن دخله لعام 1991م، فلا يعد ذلك ازدواجاً ضريبياً لعدم وحدة الفترة الزمنية التى تدفع عنها نفس الضريبة.

رابعاً ـ وحدة المادة الخاضعة للضريبة: ذلك ان الازدواج الضريبى يتطلب ان يلتزم الممول باداء اكثر من ضريبة عن نفس الوعاء فى نفس الفترة الزمنية، فاذا اختلف وعاء الضريبة فلا تكتمل عناصر الازدواج الضريبى. ومثال ذلك خضوع الممول لضريبة على الارباح التجارية وخضوعه لضريبة اخرى مثل ضريبة ارباح المهن الحرة فى نفس الوقت

المطلب الثانى/ انواع الازدواج الضريبى:

الازدواج الضريبى اما ان يكون داخلياً أو دولياً، واما ان يكون مقصوداً وغير مقصود.

اولا ـ الازدواج الداخلى والازدواج الدولى:

أ ـ الازدواج الداخلى:

ينشأ هذا النوع من الازدواج نتيجة لتعدد السلطات المالية او الضريبية داخل

1 ـ اما من الناحية الاقتصادية فيمكن اعتبار ذلك ازدواجا اقتصاديا لان المساهم هو الذي يتحمل في الحقيقة العبء الضريبى

حدود الدولة الواحدة سواء كانت دولة اتحادية [ازدواج بين دولة الاتحاد والدول او الولايات المنظمة للاتحاد] او موحدة [ازدواج بين السلطة المركزية والسلطات المحلية] كأن تفرض بلدية ضريبة عقارية بالاضافة الى الضريبة العقارية التى تفرضها السلطة المركزية. ومع ان هذه الحالة هى الغالبة فى حدوث الازدواج الضريبى الداخلى، الا انه يمكن تصوره بأن تفرض السلطة المركزية نفسها اكثر من ضريبة على نفس الوعاء ليتحملها نفس الممول.

ب ـ الازدواج الدولى:

يحصل هذا النوع من الإزدواج بسبب أن كل دولة بما لها من سيادة تضع نظامها الضريبى وفقاً لحاجاتها وظروفها دون ما مراعاة للتشريعات الضريبية فى غيرها من الدول وهذا مايؤدى فى بعض الحالات إلى خضوع نفس الشخص لضرائب اكثر من دولة نتيجة لاقامته او لوجود امواله فى دولة غير دولة المواطن.

فالدولة لها الحق فى فرض الضرائب على الاموال الواقعة بها والدخول المحققة فوق اقليمها وعلى الاشخاص المقيمين بها من وطنين واجانب. كما لها الحق فى فرض الضرائب على رعاياها المقيمين فى الخارج.

ولايخفى ان هذا الازدواج يزيد من العبء الضريبى بسبب تعدد خضوع دخل الممول للضريبة. وقد يؤدى ذلك الى قلة الاستثمارات الدولية وتهربها من الدولة المستقبلة لها مع ما ينشأ عن ذلك من اضرار اقتصادية واجتماعية خاصة اذا كانت هذه الدولة من الدول السائرة فى طريق النمو.

وامام غياب القواعد الدولية التى تنظم هذه الظاهرة فانه يقع على عاتق الدولة امر علاج الازدواج الدولى، كما تفعله بالنسبة للازدواج الداخلى وهى تتبع فى سبيل الوصول الى ذلك احدى وسيلتين:

الوسيلة الاولى: تفادى الازدواج بواسطة التشريعات الداخلية:

وذلك باصدار التشريعات الوطنية التى تحد من امتداد اختصاصها الضريبى الى خارج اقليمها. كأن تعفى مواطنيها المقيمين فى الخارج من الضريبة العامة على الدخل إذا كانت الدولة او الدول الاجنبية التى يقيمون بها تفرض مثل هذه الضريبة.

الوسيلة الثانية: تفادى الازدواج بواسطة الاتفاقات الدولية:

وفقاً لهذه الوسيلة تقوم الدولة بعقد اتفاقية او معاهدة مع الدولة او الدول الاخرى التى لها معها علاقات واسعة (استثمار ـ عمل ـ اقامة ـ جوار) تهدف الى منع الازدواج الضريبى اوعلى الاقل الحد منه بالنسبة لمواطنى الدولتين المتعاقدتين. ويجب فى هذه الحالة مراعاة مصالح الدول النامية او الفقيرة تطبيقاً لمبادىء التعاون الدولى ووضع سياسات تمييزية تخدم التنمية فى هذه الدول[1].

ثانياً ـ الازدواج المقصود وغير المقصود:

يستند هذا التقسيم الى قصد المشرع. فالازدواج المقصود يكون غالبا بسبب تعمد المشرع احداثه وذلك لتحقيق اغراض خاصة. كالسعى الى زيادة الحصيلة الضريبية بسبب تزايد النفقات العامة وهنا يفرض المشرع ضرائب اضافية علاوة على الضرائب الاصلية. [فرض ضريبة جهاد او دفاع مثلا].

او لتحقيق نوع من العدالة الضريبية وذلك بزيادة العبء الضريبى على ذوى الدخول المرتفعة. كفرض ضريبة عامة على الدخل بالاضافة الى الضرائب النوعية على فروعه، حتى يكون هناك تناسب بين العبء الضريبى والمقدرة التكليفية للافراد اى قدرتهم على المساهمة فى الاعباء العامة.

اما الازدواج غير المقصود فيحدث نتيجة للقصور فى التشريع او لعدم التنسيق بين الادارات المالية المركزية والمحلية. ولذلك فانه نادر الوقوع داخليا وحتى وان وجدت بعض الحالات فان وجود سلطة عليا فى الدولة يجعل من الممكن علاجها بتعديل التشريعات القائمة او باصدار تشريعات جديدة تتفادى هذا الازدواج.

اما على المستوى الدولى فان اغلب حالات الازدواج هى من النوع غير المقصود، وذلك ناتج عن عدم وجود سلطة عليا فى المجتمع الدولى تملك التنسيق بين تشريعات الدول المختلفة، وتبقى مشكلة علاجه بايدى الدول ـ كما سبقت الاشارة اليه ـ بواسطة التشريع الداخلى او المعاهدات الدولية.

المبحث الثانى / التهرب الضريبى «التهرب من الضريبة»

تمثل الضريبة استقطاعاً اجبارياً من دخول الافراد وثرواتهم لصالح الدولة.

1 ـ للمزيد من التفاصيل حول التنسيق الضريبى ومعالجة الازدواج الضريبى الدولى. يراجع، د. يونس احمد البطريق ـ اقتصاديات المالية العامة ص 217 ومايليها.

ونظراً لما يتميز به هذا الاستقطاع من الزامية فمن المتوقع ان يلجأ بعض الافراد فى المجتمع الى التخلص جزئيا او كلياً من دفع الضرائب المفروضة عليهم، وهذا مايسمى بالتهرب الضريبى.

فالتهرب الضريبى يتمثل فى سعى المكلف للتخلص الكلى او الجزئى من التزامه القانونى بدفع الضريبة المستحقة عليه. مستعيناً فى ذلك بمختلف الوسائل غير المشروعة قانوناً. ولذلك فان البعض يسميه بالغش الضريبى نظراً لاعتماده على طرق احتيالية مخالفة للقوانين الضريبية المعمول بها.

ويختلف التهرب بمعناه السابق عما اصطلح على تسميته «بالتهرب المشروع» ويقصد به تخلص الشخص من اداء الضريبة المفروضة عليه نتيجة لاستفادته من بعض الثغرات الموجودة فى التشريع الضريبى. مثال ذلك قيام الشخص بنقل ملكية امواله الى ورثته عن طريق عقد بيع خلال حياته تهرباً من خضوع هذه الاموال الى ضريبة التركات بعد وفاته او ان تقسم الشركة ال عدة شركات فرعية لتتهرب من الضريبة التصاعدية كشركة مقاولات عامة كبرى تقسم الى شركة للبناء وشركة للصيانة وشركة للطرق والمهابط وشركة لاعمال المجارى وشركة لاستصلاح الاراضى...

ومن الواضح انه بالرغم من توافر سوء النية فى بعض هذه الحالات الا ان هذا التهرب يظل دائماً محتفظاً بصفته المشروعة لان الواقعة المنشئة للضريبة لم تتحقق طبقاً للقانون ومن ثم فان التزام الفرد الضريبى لم ينشأ اصلاً.

كما يختلف التهرب الضريبى عن مايسمى بالتجنب الضريبى «تجنب الضريبة» والذى يتمثل فى امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشىء للضريبة حتى يتجنب دفعها، كأن يرفض استيراد بعض السلع الاجنبية حتى يتجنب اداء الضريبة الجمركية التى ستفرض عليها اويرفض استهلاك السجائر حتى يتجنب دفع الضرائب المفروضة عليها. وواضح ان التجنب امر يقره القانون فهو لايتضمن اى مخالفة لاحكامه[1].

ويصعب فى الواقع تحديد الطرق التى يتبعها المكلف للتهرب من الضريبة، كما تختلف هذه الطرق فى الضرائب المباشرة عنها فى الضرائب غير المباشرة.

فقد يتم التهرب بامتناع المكلف عن تقديم اقرار بدخله، او بتقديم اقرار كاذب او غير صحيح. كما قد يتم باخفاء الاموال او محل الاقامة ليتاح للمكلف

1 ـ احمد جامع ـ علم المالية ـ ص 242.

الامتناع عن دفع الضريبة دون ان تستطيع الادارة تحصيل اموالها . والشكل الواضح للتهرب غير المشروع هو تهريب السلع المستوردة من الخارج الى داخل الحدود الجمركية للدولة دون أن تمر بالمراكز الخاضعة لدفع الضريبة الجمركية عليها .

والتهرب كما قد يكون داخلياً وهو الغالب، قد يكون دولياً، وذلك عندما يتم خارج حدود الدولة التى تفرض الضريبة .

فالمكلف قد يلجأ لنقل امواله الى الخارج حتى يمكنه الأفلات من الضريبة . ففى هذه الحالة يتعذر على الادارة الضريبية التنفيذ عليه جبراً لاقتضاء حقوقها .

ومن البديهى ان يؤدى التهرب من الضريبة الى نتائج مالية سئية، ذلك انه يحرم الدولة من جزء مهم من حصيلة الضرائب مع مايرافق ذلك من نقص فى الخدمات العامة ومن خروج على مبدأ العدالة الضريبية . ونظراً لهذه الأثار السيئة فان الدول تحاول البحث عن اسباب هذه الظاهرة لكى تستطيع محاربتها .

المطلب الاول/ اسباب التهرب الضريبى:

من اهم الاسباب التى تؤدى الى ظاهرة التهرب الضريبى مجموعة الاسباب التالية .

اولا ـ الاسباب الاقتصادية :

وهى متعلقة بنوعية النشاط الغالب فى مجتمع معين، فقد لوحظ انه اذا كانت المهن ذات الاجر هى الاكثر شيوعاً فى دولة معينة فان ظاهرة التهرب الضريبى تكون قليلة ومحدودة الاثر، وبالعكس كلما كانت المهن الحرة [تجارة ـ صناعة ـ محاماة ـ عيادات طبية] مهمة كلما زادت اهمية التهرب الضريبى . ففى المهن ذات الاجر يمكن للادارة الحصول على جميع المعلومات المتعلقة بأجر المكلف من جهة عمله، كما يمكن للادارة الاعتماد على طريقة استقطاع الضريبة عند المنبع . ولاشك ان اتباع مثل هذه الاجراءات يقلل من حالات التهرب الضريبى، ولكن هذه الاجراءات المحكمة غير ممكنة التطبيق فى المهن الحرة، لذلك يكثر فيها التهرب الضريبى[1].

1 ـ د. صباح نعوش ـ الضرائب فى الدول العربية ـ مرجع سبق ذكره ص 117 .

ثانيا ـ الاسباب المتعلقة بالتشريعات الضريبية :

وتظهر على الاخص فى العيوب التالية :

أ ـ تعقد تشريعات الضرائب، وعدم وضوحها خاصة فيما يتعلق بنظام الاعفاءات الضريبية وماتملكه الادارة الضريبية من سلطة تقديرية فى ذلك . وكذلك تعدد طرق تقدير الضريبة وماقد تمارسه الادارة من تجاوزات مما يدفع الافراد الى التهرب من الضريبة [طريقة التقدير الجزافى مثلاً] .

ب ـ المغالاة فى تعدد الضرائب وفى ارتفاع اسعارها : فمما لاشك فيه ان تعدد الضرائب يؤدى الى زيادة تكلفة تحصيلها بالنسبة للممول وللادارة، كما يترك عدداً من الثغرات التى تمكن المكلفين من التهرب من الضرائب، كما ان زيادة عدد الضرائب وارتفاع اسعارها يؤديان الى زيادة عبء الضرائب على الافراد مما يدفعهم الى التهرب منها .

وقد يثور التساؤل عن السبب الذى يدفع الدول الى فرض اكثر من ضريبة والى رفع اسعار هذه الضرائب .

يرجع سبب ذلك الى تطور دور الدولة وانتقالها من الدولة الحارسة التى كانت تقوم بمهام قليلة [امن ـ دفاع ـ عدالة] مما يعنى ان نفقاتها كانت محدودة، الى الدولة المتدخلة التى تعددت وظائفها مما حتم زيادة نفقاتها وماتبع ذلك من ضرورة زيادة ايراداتها وخاصة الضرائب .

جـ ـ كثرة تعديل تشريعات الضرائب : وماتؤدى اليه من عدم استقرار للادارات الضريبية، وصعوبة تكيف العاملين بها مع التشريعات الجديدة مما قد يؤدى الى سوء التطبيق ويدفع بالتالى الافراد الى التهرب من الضريبة، خاصة اذا تضمنت التشريعات الجديدة فرض ضرائب جديدة او زيادة فى اسعار الضرائب السابقة .

د ـ عدم تضمن التشريعات الضريبية لعقوبات قاسية تردع المتهربين عن دفع الضرائب . فمن لايشعر بواجبه نحو الجماعة ويسعى للتهرب منه يمكن للقانون ردعه بالنص على العقوبات المناسبة والرادعة لمثله .

ثالثا ـ الاسباب الادارية :

وهى المتعلقة بعيوب الادارة الضريبية وهذه العيوب تمس خاصة الادارات الضريبية فى الدول النامية، من ذلك :

أ ـ تعقد الاجراءات الادارية الخاصة بتقدير الضريبة وربطها وتحصيلها مما يولد روح الكراهية لدى الافراد للضريبة، ويدفعهم للتهرب الضريبى .

ب ـ عدم توفر العناصر الفنية والادارية القادرة على تحمل مسئوليات تطبيق احكام القانون الضريبى. خاصة فى مجالى المحاسبة الضريبية والتفتيش الضريبى.

جـ ـ انخفاض مستوى التكوين المهنى والاخلاقى[1] لدى موظفى الادارات الضريبية، وافتقارهم للنزاهة والامانة مما يتسبب فى تواطؤهم مع المولين وبالتالى اهدار حقوق الخزانة العامة [الرشوة ـ الوساطة].

د ـ ضعف اجور ومرتبات العاملين فى قطاع الضرائب، كنتيجة لانخفاض مستويات الاجور بصفة عامة فى الدول النامية. الامر الذى يحد من تدعيم الادارات الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة والكفأة الفنية العالية. فضلاً عما قد يؤدى اليه انخفاض مرتبات وأجور هؤلاء العاملين وزيادة اعباء معيشتهم من دفعهم الى الانحراف والتقصير فى الاضطلاع بمسئولياتهم الوظيفية على الوجه الاكمل.[2]

هـ ـ نقص او عدم توفر الاجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لمساعدة الادارة الضريبية فى رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف المولين وتحديد مايستحق عليهم من ضرائب.

رابعاً ـ الإسباب النفسية :

تلعب العوامل النفسية دوراً هاماً فى التهرب من الضريبة. فالضريبة تخلق لدى المكلف بدفعها شعوراً بالضعف تجاه السلطات العامة التى تتمتع بجميع وسائل الاكراه لاجباره على دفع جزء من أمواله للدولة. فالمكلف يدفع امواله ولايحصل على شيء مباشرة مقابل مادفعه، الامر الذى يجعله يقارن بين مايمكن ان يعمله بذلك الجزء من أمواله عند عدم دفعه للدولة وبين ماتفعله الدولة بذلك الجزء من تمويل لنفقات كمالية أحياناً، لذلك يستاء الشخص من الضرائب ويحاول التخلص منها، خاصة فى الدول ذات الانظمة غير العادلة، حيث يشعر الافراد ان السلطات العامة تعمل على محاباة فئة دون اخرى من المكلفين او جهة دون اخرى من البلد مما يدفعهم الى محاولة التهرب من الضريبة.

1 ـ التكوين الاخلاقى المقصود هنا هو المحافظة على اخلاق المهنة وعدم الخضوع للاغراءات التى يقدمها المولين كالرشوة، وليس المقصود به الاخلاق بمفهومها العام السائدة فى مجتمع معين.

2 ـ يونس احمد البطريق ـ اقتصاديات المالية العامة ـ مرجع سبق ذكره ص 236.

وبمناسبة دراسة الاسباب النفسية للتهرب من الضريبة يجوز لنا التساؤل عن موقف الافراد من التهرب الضريبى، اى كيف ينظر الافراد الى التهرب من الضريبة؟

يذكر بعض الكتاب أن المتهرب من الضرائب انما هو «سارق شريف» لأنه «لايسرق الا الدولة وهى شخص اعتباري»، ويقول الاستاذ «شمولدرز» ان الرأى العام لايضع التهرب الضريبى موضع السرقة بل حتى ان الادارة الضريبية لاتعتبره عملية تمس السمعة الشخصية للفرد. وفى استطلاع للرأى العام حول تكييف المتهرب من الضريبة اتضح ان 4٪ من الافراد يعتبرونه بمثابة سارق و 1٪ منهم بمثابة خائن لوطنه و 18٪ منهم بمثابة شخص لايحترم نظام مرور السيارات، فى حين أن 53٪ من الافراد يعتبرونه كرجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على امواله . . . بمعنى آخر ان الغالبية العظمى من الافراد ترى ان المتهرب لايضر بالاخرين كما هو الحال فى السارق او الخائن أو المخالف لنظام المرور[1].

وتشير استطلاعات اخرى الى ان المتهرب يقترف بدون شك خطأ يستوجب العقاب غير أن اى فرد حتى وان كان نزيها قد يوقع نفسه فى هذا الخطأ عندما تتاح له فرص معينة، لهذا فأن اكثرية الافراد ترفض توقيع عقوبة الحبس على المتهرب وتكتفى بان يتحمل غرامة مالية.

وتشير دراسة اخرى عن الجانب النفسى للتهرب عند الفرنسيين فتبين أن 88٪ من الفرنسيين يبررون موقف المتهرب ولايجدون ضرورة لمعاقبته[2].

المطلب الثانى/ وسائل مكافحة (معالجة) التهرب الضريبى:

لانعنى بمعالجة التهرب الضريبى القضاء عليه، بل التخفيف منه. فالقضاء النهائى على التهرب الضريبى أمر شبه مستحيل، ولكن الاقلال من حالات التهرب والحد من اثارها امر ممكن، وهو ماتسعى الدول الى تحقيقه بمختلف الوسائل، من ذلك :

1 - Schmolders "psychologie des Finances et de L'impôt". P.U.F. 1973.
مذكور فى كتاب الدكتور صباح نعوش ـ الضرائب فى الدول العربية ص 120.

2 ـ صباح نعوش ـ الضرائب فى الدول العربية ص 121.

اولا ـ تنمية الوعى الضريبى لدى المواطنين، وبيان اهمية الضرائب فى تمويل عملية التنمية ومايعنيه ذلك من مستقبل باسم بالنسبة للمكلفين بالضريبة وبالنسبة لاولادهم .

ثانيا ـ تحقيق العدالة عند القيام بالانفاق العام . اما اذا كانت السياسة العامة للدولة غير عادلة وتقوم على محاباة فئة دون اخرى من المكلفين او منطقة دون اخرى من الدولة، او تسرف فى تبذير الاموال العامة . فان المكلف (وهو مواطن) لن يجد مايبرر شعوره بالواجب نحو وطنه وسيحاول بمختلف الطرق التخلص من دفع الضريبة ، بل سيشعر بنوع من الانتصار عند نجاحه فى التهرب .

ثالثا ـ لابد للقانون الضريبى كغيره من القوانين، ان ينص على عقوبات تكفل احترامه . ويجب ان تكون هذه العقوبات شديدة لان التهرب الضريبى يمثل اعتداء على حقوق المجتمع وهو اكثر خطورة من الاعتداء على حقوق الافراد . كما يفضل الالتجاء الى العقوبات المالية كالغرامة او مصادرة الاموال بدلاً عن العقوبات البدنية [السجن والحبس]. لان هذه الاخيرة قد تؤدى بالممول الى كره الضريبة وبالتالى تعطى مردوداً عكسياً .

رابعاً ـ منح موظفى الادارة الضريبية حق الاطلاع على كافة المستندات والوثائق المتعلقة بالمكلفين والغرض من تقرير هذا الحق هو تمكين الادارة الضريبية من التقدير السليم للضريبة ، وربطها على الوجه الصحيح ، وكذلك اثبات ماقد يرتكب من مخالفات بقصد التهرب من دفع الضريبة .

خامساً ـ اللجوء كلما امكن ذلك لجباية الضريبة من المنبع اى حجزها عند المصدر . اذ ان هذا الحجز يعتبر من اهم الطرق الواقية دون وقوع التهرب لانه يؤدى لخصم الضريبة من الايراد قبل وصوله لصاحبه .

سادساً ـ تدعيم الادارات الضريبية بالاجهزة الالكترونية التى تقوم بدور كبير فى

اعداد التصريحات وارسالها الى المكلفين، وكذلك فى تسجيل مادفعه المكلفون من ضرائب ومالم يقوموا بدفعه .

سابعاً ـ اعطاء الادارة الضريبية الحق فى الاستيلاء على البضائع المستوردة بالقيمة التى يصرح بها الممول، والتى قد تكون اقل كثيراً من القيمة الحقيقية للسلعة .

ثامناً ـ بالنسبة للتهرب الضريبى الدولى، يمكن التقليل منه بعقد المعاهدات الدولية التى تهدف لتدعيم التعاون بين الادارات الضريبية للدول المتعاقدة بهدف تبادل مالديها من معلومات، وتبادل المساعدات اللازمة لتحصيل الضرائب من المتهربين .

يضاف الى كل ذلك ضرورة دعم الادارات الضريبية بالكفاءات البشرية الجيدة، ورفع اجور المشتغلين بها حتى يتم ابعادهم عن الانحراف، وكذلك منح المكافآت لمن يؤدون عملهم بشكل جيد وبأمانة .

القسم الثالث / الميزانية العامة

القسم الثالث / الميزانية العامة :

بعد ان نتهيب من دراسة النفقات العامة والايرادات العامة ، يجب علينا التعرف على الوثيقة الاساسية التى يتم بموجبها مقابلة النفقات العامة بالايرادات العامة وهى الميزانية العامة .
وتقتضى دراسة الميزانية العامة تناول الموضوعات التالية :

الفصل الاول / التعريف بالميزانية العامة .
الفصل الثانى / القواعد الاساسية لتحضير الميزانية العامة .
الفصل الثالث / اعداد الميزانية العامة [أو اجراءات تحضيرها] .
الفصل الرابع / تنفيذ الميزانية العامة .
الفصل الخامس / الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة .

الفصل الاول / التعريف بالميزانية العامة .

تتعدد تعريفات الميزانية العامة بتعدد الكتاب ، وتختلف فى التشريعات الوضعية باختلاف الدول ونظرة كل منها الى الميزانية ، الا ان هذه التعريفات تتقارب وتتشابه فيما بينها لانها تحاول ايضاح مفهوم شىء واحد هو المقابلة بين نفقات الدولة وايراداتها .
فالميزانية العامة هى تقدير تفصيلى احتمالى لنفقات الدولة وايراداتها لمدة زمنية مقبلة تكون عادة سنة يتم اعدادها من قبل السلطة التنفيذية ويتم اعتمادها من قبل السلطة التشريعية .
ويتضح من هذا التعريف ان الميزانية العامة تقوم على عنصرين اساسين هما التقدير والاعتماد .

أ ـ التقدير : والمقصود به ان الميزانية العامة تقوم على اساس وضع تقديرات احتمالية لنفقات الدولة وايراداتها ، ويشترط فى هذا التقدير امران :
1 ـ ينبغى ان تكون التقديرات تفصيلية ، وموضوعية بقدر المستطاع .
اذ ان نجاح الميزانية يتوقف على دقة التقدير واقترابة من الواقع . كما ان التقدير التفصيلى يساعد على التعرف على اهداف الميزانية وبالتالى على امكانية

اعتمادها من عدمه . فميزانية الدولة تمثل برنامج عمل الحكومة الذى يوضح سياستها . فزيادة مخصصات التعليم معناه تنمية وتحسين مستوى التعليم . بينما يعنى خفض المخصصات العسكرية انخفاضاً فى درجة الثوثر الدولى .[1]

2 ـ ان تكون هذه التقديرات مستقبله ، اى ان توضع لفترة مقبلة من الزمن تكون عادة سنة . وهذا ما يميز الميزانية العامة عن ما يسمى بالحساب الختامى ، فالميزانية تتضمن تقديرات لنفقات الدولة وايراداتها لسنة مقبلة ، اما الحساب الختامى فهو يشمل النفقات والايرادات الفعلية للسنة ذاتها بعد انقضائها ، اى انه يبين لنا المصروفات التى انفقت فعلاً والايرادات التى حصلت فعلاً خلال السنة المالية المنقضية ويمكننا بمقارنة أرقام الميزانية بارقام الحساب الختامى معرفة مدى صحة التقديرات التى جاءت فى الميزانية ومطابقتها للواقع .

ب ـ **الاعتماد** /ويقصد به حق واختصاص السلطة التشريعية بالموافقة على توقعات السلطة التنفيذية من ايرادات عامة ونفقات عامة . ولذلك لا يمكن اعتبار التقديرات ميزانية قبل اعتمادها من السلطة التشريعية ، وانما تعتبر مجرد مشروع ميزانية . ونظراً لضرورة اعتماد مشروع الميزانية من قبل السلطة التشريعية ، فان الميزانية تمثل قانوناً من حيث الشكل لانها تصدر من الجهة المختصة باصدار القوانين فى الدولة .

ولكنها لاتعتبر قانونا من حيث الموضوع ، لان القانون بهذا المعنى ينطوى على قواعد عامة ودائمة ، اما الميزانية فهى لاتعدو أن تكون عملاً إدارياً خاصاً يرمى الى تنفيذ قوانين معتمدة من قبل . فهى لا تنشىء الضرائب وغيرها من ايرادات الدولة وانما تجيز للفترة المقررة (وهى سنة فى الغالب) تحصيل الايرادات والانفاق منها على المرافق العامة التى أنشأتها قوانين سابقة والدليل على ذلك أن حياة البلاد الادارية لا تتعطل ولا تتوقف جباية الضرائب إذا تأخر اعتماد الميزانية .[2]

وتتفق جميع نظم الحكم الديمقراطية والغير ديمقراطية على الاهتمام بتنظيم نفقاتها وايراداتها العامة فى صورة ميزانية عامة للدولة ، اذ لا يتصور مطلقاً أن

(1) Duverger . M . Finances Publiques .P . 215 -216 .

(2) منيس اسعد عبد الملك ـ اقتصاديات المالية العامة مرجع سبق ذكره ص220

تسير المصالح العامة بشكل منظم وجيد دون تنسيق كاف بين مختلف المرافق العامة . واذا وضعنا فى الحسبان ضخامة المبالغ التى تتناولها الميزانيات العامة عادة فان هذا التنسيق يبدو ملحاً حتى يمكن من جهة موازنة مجموع النفقات العامة بمجموع الايرادات العامة وحتى يمكن من جهة آخرى المفاضلة بين نوعيات الانفاق المختلفة ، بما يكفل اشباع اكثر الحاجات الحاحاً وتجنب اى تبذير أو اسراف من جانب القائمين على ادارة المرافق العامة .

الفصل الثانى / القواعد الاساسية لتحضير الميزانية العامة .

يلاحظ ان الدولة على خلاف الافراد تحصل الاموال وتنفقها لحساب الغير ، وهذا مدعاة للاسراف والتبذير ، ولذلك راى علماء المالية العامة ضرورة اخضاع السلطة التنفيذية فى اعمالها المتصلة بالميزانية لبعض القواعد التى اثبتت التجارب انها ضرورية لتجنيب السلطة التنفيذية الوقوع فى الخطأ .

كما تهدف القواعد الى جعل الميزانية العامة معبرة تعبيراً صادقاً عن نشاط الدولة المالى ، وان تكون واضحة بشكل يجعل الفرد متوسط الثقافة قادراً على أن يلمس اهداف السياسة المالية للدولة . وبحيث يمكن اخضاعها لاوجه الرقابة اللازمة عند تنفيذها . واهم هذه القواعد مايلى :

اولاً : قاعدة السنوية :

المقصود بقاعدة السنوية ان يسرى العمل بميزانية الدولة لمدة سنة واحدة . وتجد هذه القاعدة اساسها فى مبررات سياسية ومالية .

فمن الناحية السياسية تعنى السنوية ضمان الرقابة المنتظمة للمالية العامة من قبل السلطة التشريعية . ولذلك فان فكرة الميزانية السنوية قد ضهرت فى نفس الوقت الذى نمت فيه سلطات المجالس النيابية . بل انها ساهمت اكثر من اى وسيلة اخرى فى تشجيع هذه التنمية[1] . فالسلطة التنفيذية ملزمة سنوياً بالرجوع الى السلطة التشريعية لطلب الموافقة على مشروع ميزانيتها ولا شك ان ذلك يمثل ضمانة اساسية لصالح الشعب ضد ما قد ترتكبه السلطة التفيذية من تعسف أو خطأ .

(1) Duverger . M . Finances Publiques . Op -cit P . 246 -247 .

اما من الناحية المالية ، فان فترة السنة تبدو هى الاكثر ملاءمة من حيث صلاحيتها لوضع تقديرات الميزانية وضعاً دقيقاً فهى تمثل دورة كاملة بحيث لو اعدت الميزانية لفترة اطول كسنتين أو ثلاث سنوات أو اكثر لتعذر إعداد التقديرات السليمة لنفقات الدولة وايراداتها بسبب ماقد يطرأ على الاسعار والحياة الاقتصادية من تقلبات .

اما اذا اعدت الميزانية لفترة اقصر من سنة ولتكن ثلاثة شهور مثلاً ، لشاعت الفوضى والاضطراب فى ميزانية الدولة وذلك راجع لاختلاف تحصيل الايرادات من فترة قصيرة الى اخرى ففى بعض فصول السنة تكثر هذه الحصيلة وفى فصول اخرى تقل مما يجعل الموازنة بين الايرادات والنفقات امر صعب التحقيق فى المدد التى تكون اقل من سنة .

يضاف الى ذلك ، ان اعداد الميزانية واعتمادها يتطلب جهوداً كبيرة مشتركة من كل من السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية الامر الذى يصعب تكراره لاكثر من مرة خلال نفس السنة لكل هذه الاعتبارات استقر الراى فى غالبية الدول على اتباع قاعدة السنوية . ولكن ذلك لايعنى ان تبدأ السنة المالية مع السنة الزمنية ، حيث يختلف ذلك من دولة الى اخرى حسب ظروفها الاقتصادية والسياسية ، فنجد من الدول من تجعل بداية ميزانيتها مع شهر يناير ودول اخرى تجعله مع بداية شهر ابريل (الطير) ودول اخرى مع بداية شهر يوليو (ناصر) .

وبالرغم من ان قاعدة السنوية قاعدة تلتزم بها جميع الدول الا انها لم تعد قاعدة جامدة لا يجوز الخروج عليها . فبعض البرامج أو المشروعات التى تقوم بها الدولة قد تحتاج الى فترات تزيد عن السنة ، مما يتطلب موافقة السلطة التشريعية على الاعتمادات اللازمة لاقامة هذه المشروعات مرة واحدة بالرغم من انها تنفذ فى مدة غالباً ما تزيد عن السنة . والحكمة من ذلك هى توفير الاموال اللازمة لتنفيذ هذه المشروعات من البداية حتى لا يتعطل تنفيذها مع ما يعنيه ذلك من اضرار بالصالح العام .

ثانياً : قاعدة الوحدة :

تقضى هذه القاعدة بأن تدرج جميع ايرادات الدولة ونفقاتها فى وثيقة واحدة ، وتستند هذه القاعدة الى مبررين رئيسيين احدهما مالى والاخر سياسى .

فمن الناحية المالية تساعد هذه القاعدة على بيان المركز المالى للدولة فى وضوح من خلال المقارنة بين الايرادات والنفقات وبالتالى تحديد حجم العجز أو الفائض فى ميزانية الدولة وكيفية علاجه .

بينما يتعذر ذلك اذا كانت عناصر الميزانية موزعة على وثائق متفرقة أو ميزانيات متعددة .

اما من الناحية السياسية فان هذه القاعدة تجعل مهمة السلطة التشريعية فى اعتماد الميزانية ومراقبة تنفيذها أمر سهلاً وميسراً اما تعدد الميزانيات فانه يجعل مهمة هذه السلطة صعبة . بل قد تصبح مجرد مهمة صورية .

ومع ان وحدة الموازنة العامة تشكل تقليدياً احدى القواعد الاساسية اللازمة لتحضير الميزانية ، فان الفكر المالى الحديث قد سمح - نتيجة لتطور دور الدولة المعاصرة - ببعض الاستثناءات على هذه القاعدة . من ذلك :

أ - الميزانية غير العادية :

ترتبط هذه الميزانية بوجود نفقات غير عادية مثل النفقات الاستثمارية أو نفقات الطوارئ كتلك الناتجة عن الحروب والتى تغطى فى الغالب بايرادات غير عادية كالقروض والاصدار النقدى .

وهكذا نجد بعض الدول تقسم ميزانيتها العامة الى موازنتين :
احدهما جارية أو تسييرية والاخرى غير عادية أو استثمارية أو ميزانية تنمية .

ب - الميزانيات المستقلة :

يقصد بالميزانيات المستقلة ميزانيات المشروعات العامة ذات الطابع الاقتصادى والتى يمنحها القانون الشخصية المعنوية مما يستتبع تمتعها بميزانية مستقلة خاصة بها منفصلة تماماً عن الميزانية العامة للدولة . وهذه الميزانيات تعتبر استثناءاً حقيقياً عن قاعدة وحدة الميزانية ، ومن تم فانها لاتخضع لاجراءات اعداد واعتماد الميزانية العامة للدولة . بل يتم ذلك من قبل مجالس ادارة هذه المشروعات .

جـ - الميزانيات الملحقة :

تعد هذه الميزانيات لبعض المرافق العامة ذات الطابع الاقتصادى والتى لا تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة ، ولكن الدولة ترى منحها استقلالاً مالياً لتحريرها من القيود المالية التى قد تعرقل نشاطها .

وترتبط هذه الميزانيات بالميزانية العامة للدولة من جهتين :

- يظهر بـالميزانيـة العامـة فائض أو عجـز الميزانيـات الملحقة دون الاشـارة الى نفقاتها أو ايراداتها . وهذا يعنى ان الميزانيـة العامـة تستفيد من الفـائض فى هذه الميزانيات ، ولكنها فى نفس الوقت تتحمـل ما يحصـل فيها من عجـز عن طريق تقديم الدعم والاعانة اللازمة لتغطيته .

- تخضـع هذه الميـزانيات لضرورة اعتـماد السلطة التشريعية لهـا ، كـما تخضـع لقواعد الرقابة المعمول بها وخاصة من حيث تقيدها بتواريـخ بدء وانتهـاء السنة المالية .

ثالثاً : قاعدة العمومية :

يقصد بالعمومية ان تدرج فى الموازنة العامة جميع الايرادات العامة وجميع النفقات العامة مهما قل شأنها ، ودون اجـراء اى مقاصـة بين ايـرادات ونفقات مصلحة ما بحجة ايجاد صافى للايرادات أو صافى للنفقات وذلك لتـأتى الميزانيـة العامة للدولـة وثيقة شـاملة مفصلة لجميع النفقـات والايرادات . وتحقق هـذه القاعدة ميزتين اساسيتين :

- فمن جهة تحد هذه القاعدة من الاسراف فى الانفاق العـام . لان ادارج جميع المصروفات والايرادات مهما كانت صغيرة فى الميزانيـة ، يمثل نـوعاً من الـرقابـة الداخلية الفعالة عند التنفيذ ، كما انه يسهل مهمة الرقابة اللاحقة .

- تضمن هذه القاعدة تأكيد حق السلطة التشريعية فى مراقبة كل النفقات مهـما كان حجمها ، والاطـلاع على كـل الايرادات المحصلة دون الخـوف من اخفاء بعضها بحجة تغطية بعض النفقات . وقد اشرنـا من قبل الى ان اغلب الـدول قد تركت فكرة الناتج الصافى لصالح فكرة الناتج الاجمالى لما يتضمنه من فـوائد تتعلق خاصة بسهولة مراجعته وتحقيقه لترشيد الانفاق العام[1] .

رابعاً : قاعدة عدم التخصيص :

يقصد بهذه القاعدة عدم تخصيص ايراد معين لتغطية انفاق معـين . وانما تواجه جميع النفقات العامة بجميـع الايرادات العـامة . فـطبقاً لهـذه القـاعـدة لا يجوز مثلا تخصيص حصيلة الضرائب الجمركية على السيارات لانشاء الطرق أو صيانتها .

---

(1) راجع ما سبق ص ٤٥ .

والحكمة من اقرار هذه القاعدة هى ان تخصيص ايرادات معينة لتمويـل مصروفات معينة اما ان يدعو الى الاسراف فى الانفاق فى حالة زيـادة الايرادات العامة . واما الى عدم تقديم الخدمات العامة على وجه مرضى فى حالة انخفاض حصيلة الايرادات المخصصة . كما ان تطبيق هذه القاعدة يمكن الجهات العامة من الاستخدام الامثل لـلايرادات العـامة وذلـك بتوجيههـا لاشباع الحـاجات المختلفة وفقاً لاهميتها النسبية فى تحقيق الصالح العام .

وبالرغم من مزايا هذه القاعدة فانه يتم فى بعض الاحيان الخروج عنها . من ذلك استخدام فكرة الميزانيات غير العادية التى تعتمد اساسـاً على تخصيص الاموال المتحصل عليها من القروض العامة للقيام بنفقات معينة .

خامساً : قاعدة توازن الميزانية .

تقضى قـاعدة التـوازن بضرورة تساوى جملة الايـرادات العامـة مع جملة النفقات العامة . وهذا التوازن قد يكون شكلياً أو مادياً .

أ - التـوازن الشكلى : ويقصـد به ان تغـطى كل النفقـات المزمـع القيـام بها بواسطة الايـرادات المزمـع جبايتهـا سواء كـانت ايرادات عـادية . أو غـير عادية . ولهذا فان التوازن الشكلى يسمح بتحقيق توازن الميزانية عن طـريق عقد القروض .

ب - التـوازن المادى : ويقصـد به ان تغـطى كل النفقـات العـامـة بـواسـطة الايـرادات العاديـة فقط . بمعنى انه لا يجـوز اللجوء الى القـروض لسـد العجز فى الميزانية[1] .

ومن هنـا يأتى تقسيم الميـزانية الى عـادية وغـير عاديـة الذى تتبعـه بعض الدول وذلك حسب نوع الايرادات التى تغطى النفقات المقـترحة ، فـالقروض

---

(1) يلاحظ وفقاً للفكر التقليدى ان لكل من عجز الميزانية وفائض الميزانية عيوبه .
فبالنسبة لعيوب العجز تظهر فى ان العجز اما ان يغطى عن طريق الاقتراض أو عن طريق الاصدار النقدى . فاذا غطى بـالاقتراض فـانه سيخلف اثـاراً انكماشيـة على الاقتصـاد الوطنى بسبب ان الـدولة ستنـافس القطاع الخـاص فى سـوق الاقتراض مما يحرم القطاع الخاص من الاموال اللازمة لنموه .
اما اذا غطى العجز بالاصدار النقدى فانه قد يخلف اثاراً تضخمية .
اما عيوب الفائض فهى تظهر فى ان الفائض يشجع على الاسراف والتبذير مما سيكون وخيم العواقب فى المستقبل ، وهو يعنى ايضاً ان الدولة تجبى ضرائب اكثر مما تحتاج وهذا يضايق النشاط الخاص والافراد .

تخصص لتغطية المصروفات غير العادية التى تنشأ عن سد حاجات غير متكررة أو لاستثمارها فى مشروعات عامة يتوقع منها ان تدر عوائد فى المستقبل .

الفصل الثالث / اعداد الميزانية العامة واعتمادها .

اولاً : الجهة المختصة باعداد الميزانية :

يعتبر اعداد الميزانية عملاً ادارياً فنياً ولذلك فانه يسند فى جميع الدول الى السلطة التنفيذية . وقد قيلت فى تبرير ذلك عدة مبرارت اهمها :

أ ـ ان السلطة التنفيذية هى المسئولة عن تحقيق اهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية ، ولذلك كان من الطبيعى ان تعطى لها الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الاهداف واهمها الحق فى اعداد الميزانية اى وضع التقديرات اللازمة لتنفيذ برنامجها .

ب ـ ان السلطة التنفيذية اقدر من السلطة التشريعية على تحضير واعداد الميزانية فهى تملك مجموعة من الاجهزة الادارية والفنية القادرة على اعداد الميزانية بشكل قريب من الواقع .

جـ ـ ان السلطة التنفيذية اكثر قدرة على معرفة حاجات المجتمع ومشاكله وتحديد الاولويات فيما بينها وذلك بما لها من خبرة واسعة فى تنفيذ ميزانيات السنوات السابقة .

ويتم اعداد مشروع الميزانية عادة من اسفل الى اعلى ، حيث تقوم كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة باعداد تقديرات لما يلزمها من نفقات وما تتوقع ان تحصل عليه من ايرادات خلال السنة المالية المطلوب اعداد ميزانيتها . تم ترفع هذه التقديرات الى الادارات الاعلى منها لدراستها وتنسيقها .

وعلى ضوء هذه البيانات يقوم امين الخزانة (المالية) بالتعاون مع اللجان المختصة باعداد مشروع الميزانية الذى يرفع بعد مناقشته من قبل السلطة التنفيذية الى السلطة التشريعية التى تقوم بمناقشته واعتماده .

ثانياً : الجهة المختصة باعتماد الميزانية :

اذا كان اعداد الميزانية من اختصاص السلطة التنفيذية فى جميع الدول فان اعتمادها يدخل فى دائرة اختصاص السلطة التشريعية .

ويعتبر حق السلطة التشريعية فى اعتماد الميزانية من الحقوق الرئيسية التى

تتمتع بها السلطة التشريعية والتى اكتسبتها عبر تطور تاريخى طويل وصراع بين الشعب أو ممثليه وبين الملوك من جهة اخرى .

ويجب ان يتم اعتماد الميزانية قبل البدء فى تنفيذها اى ان السلطة التنفيذية لا تستطيع ان تبدأ فى تنفيذ مشروع الميزانية المعروض على السلطة التشريعية الا بعد موافقة هذه الاخيرة عليه .

وحتى تتمكن السلطة التشريعية من ممارسة اختصاصها كاملاً . يجب على السلطة التنفيذية ان تقدم مشروع الميزانية فى شكل مبسط وباسلوب واضح حتى يتيسر لافراد الشعب أو الاعضاء السلطة التشريعية دراسته ومناقشته مناقشة معمقة قبل اعتماده .

ولكن فى الواقع ، وبالرغم من الجهود التى تبذلها السلطة التنفيذية لتحقيق ذلك ، فان مشروع الميزانية اصبح وثيقة على جانب كبير من التعقيد يصعب على الخبراء والمتخصصين فهمها ومعرفة اهدافها . وبعبارة أوضح ، لقد اصبح من الصعب على غالبية اعضاء السلطة التشريعية قراءة الميزانية العامة قراءة علمية تستكشف الاهداف التى ترمى الى تحقيقها . ومن الواضح ان ذلك قد يؤدى الى جعل اختصاص السلطة التشريعية فى اعتماد الميزانية اختصاصاً شكلياً يقتصر على اقرار مشروع الميزانية أو اعتماده على النحو الذى اعدته السلطة التنفيذية ، أو رفضه وعدم اعتماده مع ما قد يتضمنه ذلك من اضرار بالصالح العام .

وعلى اثر اعتماد السلطة التشريعية لمشروع الميزانية العامة ، يصدر بها قانون يسمى قانون ربط الميزانية العامة وفى هذا القانون يتم تحديد الرقم الاجمالى لكل من الايرادات العامة والنفقات العامة كما يرفق بهذا القانون جدولان يتضمن احدهما تفصيلات الايرادات العامة ويتضمن الاخر تفصيلات النفقات العامة .

وقد اشرنا من قبل الى ان قانون ربط الميزانية لا يعتبر قانوناً الا من حيث الشكل باعتباره صادراً من السلطة التشريعية .

اما من حيث الموضوع فهو لا يعدو ان يكون عملاً ادارياً فنياً . (1)

والسؤال الذى يطرح نفسه هو ما هو الحل اذا تأخرت السلطة التشريعية فى اعتماد الميزانية العامة ؟

---

(1) راجع ص (192) من هذا المؤلف

من الطبيعى انه لا يمكن وقف عمـل الدولـة ، فهى مؤسسة تنفق دائماً وبانتظام من اجل تسيير المرافق العامة وتحقيق الصالح العام ، ولذلك كـان من الضرورى اللجؤ الى بعض الحلول المؤقتـة التى تضمن استمـرار العـمـل فى الدولة . ولكن هذه الحلول تختلف من دولة الى اخرى .

ففى فرنسا تفوض الحكومة بالصرف شهرياً خلال هذه الفترة بمقدار $\frac{1}{12}$ من الميزانية السابقة أو الميزانية التى تم اعدادها ولم تعتمد بعد (اى مشروع الميزانية) .

وفى المانيا تمنح الحكومة تفويضاً عاماً للقيام بجميع المصروفات اللازمة لتسيير الاعمال الضرورية للوفاء بالتزامات القطاع العام ، واذا كانت الايرادات المتوفرة لا تكفى لتغطية هذه المصروفات يجوز للحكومة الحصول على بقية الايرادات بواسطة القروض بشرط الا تتعدى هذه القروض ربع مبلغ الميزانية السابقة .(1)

وفى جمهورية مصر العربية والولايات المتحدة الامريكية يعمل بالميزانية القديمة . بمعنى انه يسمح للوزرات والمصالح بالصرف فى حدود مبالغ ومعدلات الانفاق التى استخدمت فى العام الماضى .

وفى بريطانيا يستخدم نظام الاعتمادات الجزئية حيث يوافق مجلس العموم على اعتمادات جزئية للصرف منها لحين الانتهاء من مناقشة الميزانية واعتمادها .(2)

اما فى الجماهيرية فيجوز فتح اعتمادات شهرية مؤقتة على اساس $\frac{1}{12}$ من اعتمادات السنة السابقة .(3) كما يجرى تحصيل الايرادات وانفاق المصروفات وفقاً للقواعد النافذة فى نهاية السنة المالية السابقة .(4)

الفصل الرابع / تنفيذ الميزانية العامة .

يقصد بتنفيذ الميزانية العامة مجموع العمليات التى يتم بواسطتها تحصيل المبالغ الواردة فى جانب الايرادات ، وانفاق المبالغ الواردة فى جانب النفقات .

(1) احمد منيى - محاضرات فى المالية العامة - الجزء الاول - الميزانية - منشورات مركز البحوث - جامعة بنغازى 1976 ص 8 .

(2) عبد الكرين صادق بركات وحامد عبد المجيد دراز - علم المالية العامة مؤسسة شباب الجامعة - الاسكندرية ص 95

(3) المادة 8 من قانون النظام المالى للدولة

(4) المادة 33 من اللائحة التنفيذية للميزانية

ويلاحظ ان مبالغ الايرادات الواردة فى الميزانية ماهى الا ارقام تقريبية لانها قائمة على توقعات لما يمكن تحصيله منها .

ولذلك فعند التنفيذ الفعلى للميزانية ، فان المبالغ التى يتم تحصيلها فعلاً قد تكون اكثر أو اقل من تلك الواردة فى الميزانية .

ولا شك ان ذلك يتوقف على مدى جدية التقديرات ، وعلى مدى تأثر الاقتصاد الوطنى بالتقلبات الاقتصادية الداخلية أو الدولية .

اما بالنسبة للنفقات ، فان الاعتمادات الواردة فى الميزانية تمثل الحد الاقصى لما يجوز انفاقه لكل قطاع من القطاعات ، وبعبارة اخرى فان النفقات الفعلية قد تكون اقل أو مساوية للاعتماد المخصص لكل غرض من الاغراض فى الميزانية العامة .

ولكن لا يجوز ان يزيد عنه الا بعد اخذ راى السلطة التشريعية وصدور قانون بذلك .

وتتولى السلطة التنفيذية باجهزتها المختلفة مهمة تنفيذ الميزانية العامة وفقاً لقانون ربط الميزانية . فتقوم بتحصيل الايرادات وانفاق الاعتمادات المقررة .

ويثير تنفيذ الميزانية العامة عدداً من المشاكل التى تتعلق خاصة بقدرة الاجهزة التنفيذية على انجاز الاهداف المحددة فى قانون الميزانية . وبمستوى الكفاءة فى تنفيذ هذه الاهداف ومايتطلبه ذلك من متابعة ورقابة . ولعل من اهم الامور التى يجب اخذها فى الاعتبار عند القيام بتنفيذ الميزانية امران :

- الاول : ترشيد الانفاق العام على نحو يحقق اقصى وفر فى نفقات تنفيذ الميزانية العامة من ناحية ، ويحقق توجيه الانفاق الى وجهته الصحيحة التى حددتها الاولويات المقررة وفقاً للسياسة المالية للدولة من ناحية اخرى .

وما من شك انه لا يمكن تحقيق ذلك الا باختيار واتباع افضل اساليب رفع مستوى اداء الجهاز الادارى ، بما فى ذلك تنظيم واحكام الرقابة المالية .(2)

- الثانى : ضرورة ضمان عدالة توزيع الاعباء العامة وخاصة الضرائب ، ويتحقق ذلك برفع مستوى الكفاءة فى تحصيل الايرادات العامة ، ومنع التهرب

(1) د . على لطفى - اقتصاديات المالية العامة - مرجع سبق ذكره ص 278

(2) د . يونس احمد البطريق - اقتصاديات المالية العامة مرجع سبق ذكره ص 309 - 310

الضريبى وكل ما من شأنه ان يخل بالتوزيع العادل للاعباء المالية العامة بين افراد المجتمع .

واخيراً فان تنفيذ الميزانية العامة بكفاءة يتطلب وجود نظام رقابة مالية فعال يصاحب عملية التنفيذ ويمنع اى تبذير أو اسراف فى صرف المال العام .

الفصل الخامس / الرقابة على تنفيذ الميزانية .

تمثل الرقابة على تنفيذ الميزانية الوسيلة الفعالة لمراقبة كيفية تحصيل الاموال العامة وكيفية انفاقها . ولذلك فهى تمثل الضمان الحقيقى لتحقيق الصالح العام والاستغلال الامثل للموارد المالية المتاحة للمجتمع .

وتستهدف هذه الرقابة رفع مستوى الاداء وتجنب كل تبذير أو اسراف فى المال العام . وحتى تتحقق هذه الرقابة بشكل فعال يجب ان تكون القوانين واللوائح المالية واضحة ، وان تتميز بالاستقرار النسبى الذى يسهل مهمة القائمين على الرقابة .

كما تجب المسارعة بانجاز الحساب الختامى للدولة وبمجرد انتهاء السنة المالية . وهى مهمة تحرص الدول المتقدمة على اتمامها فى خلال شهور محدودة . اما فى الدول المتخلفة فان هذه المهمة قد تستغرق السنوات الطوال مما يحد من فعالية الرقابة على تنفيذ الميزانية ويجعل من اعداد الحساب الختامى مجرد اجراء شكلى عديم الفائدة .

ويمكن بايجاز تقسيم اوجه الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة ، على النحو التالى :

اولاً - الرقابة الادارية وهى تنقسم الى نوعين :

أ - الرقابة قبل الصرف : وهى التى يقوم بها المسئول الاعلى على الموظفين التابعين له وفقاً لمستويات المسئولية وتسلسلها حسب الهيكل الوظيفى فى الادارات المختلفة . وكذلك الرقابة التى يمارسها المراقبون الماليون التابعون لامانة الخزانة على الجهات الادارية المختلفة .

وهذا النوع من الرقابة وظيفته وقائية اى العمل على منع وقوع الاخطاء والانحرافات وهو يستند الى قاعدة هامة هى انه لا يجوز لاية

وحدة ادارية ان ترتبط بدفع اى مبلغ قبل الحصول على موافقة السلطة المختصة بالرقابة على الانفاق .

ب - الرقابة بعد الصرف : وهذا النوع يحقق ما عجزت عن تحقيقه الرقابة قبل الصرف . وهو يتم بمراجعة جميع المستندات والوثائق الخاصة بالصرف لكشف الاخطاء أو المخالفات التى ارتكبت ولضمان نجاح هذه الرقابة يفضل ان تمارسها اجهزة مستقلة عن السلطة التنفيذية ، كما يجب ان يتوفر لهذه الاجهزة الامكانيات الفنية والكفاءات البشرية اللازمة لتحقيقها لعملها . وهذا ما تتبعه اغلب البلدان ، وان كانت تسمية هذه الاجهزة تختلف من دولة الى اخرى . [ديوان المحاسبة - محكمة الحسابات - قسم الحسابات - لجنة الحسابات - جهاز المتابعة . .] .

وفى الغالب يتسع نطاق هذه الاجهزة ليشمل علاوة على الادارات العامة جميع الهيئات والشركات والمنشآت التابعة لها وجميع الجهات التى تقوم الدولة باعانتها أو ضمان حد ادنى للربح لها .

ثانياً - الرقابة الشعبية :

وهى التى يمارسها الشعب أو ممثلية حسب النظام السياسى السائد فى الدولة . وذلك بمساءلة الامناء أو الوزراء على ما قاموا به من اعمال وعلى مدى مطابقة هذه الاعمال لما جاء فى قانون الميزانية . كما تظهر هذه الرقابة فى ضرورة اعتماد الحساب الختامى من قبل السلطة التشريعية .

ثالثاً - الرقابة القضائية :

وهى التى تمارسها المحاكم على اختلاف درجاتها فى حالة النظر فى المخالفات المالية أو الادارية التى تعرض على القضاء .

فصل خاص

اسئلة واجابات نموذجية

فصل خاص

اسئلة واجابات نموذجية

يتضمن هذا الفصل عدداً من الاسئلة والاجابات التى وضعت بشكل يساعد القارئى على فهم الموضوعات التى يتناولها هذا الكتاب .

ولتسهيل مهمة القارئى فاننا قد قسمنا هذا الفصل الى ثلاثة مباحث يتضمن كل مبحث الاسئلة الخاصة باحد اقسام الكتاب الثلاثة .

وبطبيعة الحال فان الاجابات التى اعطيناها للاسئلة المطروحة لا تمثل اعادة لما كتبناه فى متن الكتاب ، وانما . مجرد توجيهات مختصرة لما يجب ان تحتويه الاجابات النموذجية . وعلى القارئى ان يرجع فى جميع الحالات الى الموضوعات محل الاسئلة . لمزيد من الفهم ، وحتى يتمكن من اعطاء اجابة وافية ومفصلة للسؤال المطروح .

المبحث الاول : اسئلة واجابات تتعلق بالقسم الاول الخاص بالنفقات العامة .

س 1 ـ عرف النفقة العامة مبيناً اهم خصائصها ؟ .

الاجابة : يجب ان تتضمن الاجابة تعريف النفقة العامة اولاً ، ثم بيان الخصائص التى يجب توافرها لكى نكون امام نفقة عامة .

اولاً : التعريف بالنفقة العامة : النفقة العامة . مبلغ نقدى يقوم بانفاقه شخصي عام بقصد تحقيق نفع عام .

ثانيا : خصائص النفقة العامة .

من التعريف السابق تظهر لنا الخصائص التى يجب توافرها لكى نكون امام نفقة عامة وهى :

أ ـ النفقة العامة مبلغ نقدى ، ويقتضى ذلك توضيح لماذا لا تتخذ النفقة العامة الطابع العينى .

ب ـ النفقة العامة يقوم بها شخص عام . ويقتضى ذلك ، توضيح من هو الشخص العام ، وكذلك ما هى المعايير التى وضعت للتفرقة بين النفقة العامة والنفقة الخاصة . (المعيار القانونى والمعيار الوظيفى) .

جـ ـ النفقة العامة يقصد بها تحقيق النفع العام ـ اى انها تستهدف تحقيق منفعة عامة يستفيد منها مجموع المواطنين وليس فرداً معيناً بالذات . كذلك يجب توضيح الافكار الاساسية أو المبررات التى يقوم عليها هذا الركن . كما تجب الاشارة الى ان فكرة تحقيق النفع العام هى فكرة حديثة وان تحديد ما يعتبر نفعاً عاماً يخضع للتطور المستمر وللمذهب السياسى والاقتصادى السائد فى دولة ما .

س 2 ـ تقسم النفقات العامة الى نفقات عادية ونفقات غير عادية . وضح ذلك ؟ .

الاجابة : تقتضى الاجابة تعريف كل من النفقات العادية والنفقات غير العادية . وكذلك الاشارة الى اهمية هذا التقسيم ، وما اذا كانت هذه الاهمية لازالت قائمة حتى اليوم .

س 3 ـ ماهى الاسباب الحقيقية لتزايد الانفاق العام ؟ .

الاجابة : يجب ان تتضمن الاجابة اشارة الى هذه الاسباب وهى :

أ ـ الاسباب الاقتصادية .

ب ـ الاسباب الاجتماعية .

جـ ـ الاسباب المالية .

د ـ الاسباب الادارية .

ثم تفصيل كل سبب من هذه الاسباب ، وكيف يؤدى الى زيادة الانفاق العام . فمثلاً عند الكلام عن الاسباب الاقتصادية تجب الاشارة الى انها تتمثل فى سببين رئيسيين هما :

1 ـ زيادة الدخل القومى .

2 ـ تزايد تدخل الدولة فى المجال الاقتصادى .

المبحث الثانى : اسئلة واجابات تتعلق بالقسم الثانى الخاص بالايرادات العامة .

س 1 ـ لماذا لا تعتمد الدولة على مصدر واحد للايرادات العامة ؟

الاجابة : تقتضى الاجابة النموذجية تبيان الدوافع الاساسية التى جعلت الدول تلجأ الى اكثر من مصدر واحد للايرادات العامة وهذه الدوافع تتلخص فى دافعين رئيسيين هما :

الدافع الاول : ضمان الدولة لمرونة ايراداتها ، اى القدرة على زيادتها بسهولة وكلما دعت الحاجة الى ذلك .

الدافع الثانى : يتعلق بنوعية الخدمات التى تقوم الدولة بتقديمها ، وبكيفية تحصيل اثمان هذه الخدمات او تغطية تكاليفها .

فمن المعروف ان الخدمات التى تقوم الدولة بتقديمها تهدف اساساً الى اشباع الحاجات العامة ، وتقسم هذه الحاجات العامة عادة الى نوعين رئيسيين هما :

أ ـ الحاجات القابلة للتجزئة .

ب ـ الحاجات غير القابلة للتجزئة .

ويلاحظ ان الدولة تغطى مصاريف الخدمات التى تهدف الى اشباع الحاجات القابلة للتجزئة عادة فى صورة رسوم او اثمان عامة ، فى حين تغطى المصروفات اللازمة لاشباع الحاجات غير القابلة للتجزئة فى صورة ضرائب .

وبالاضافة الى ذلك قد تستعين الدولة بمصدرين آخرين من مصادر الايرادات العامة المهمة وهما الاصدار النقدى والقروض العامة .

س 2 ـ ماهى الاعتبارات التى يجب مراعاتها عند تحديد الثمن العام ؟

الاجابة : الاصل ان تطبق القواعد الخاصة بتحديد الثمن الخاص على

الثمن العام الا ان هناك بعض الاعتبارات المتعلقة بتحقيق المصلحة العامة تحد من تلك القواعد ، واهم هذه الاعتبارات :

أ ـ تحقيق الاستخدام الامثل لرأس مال المشروع العام .

ب ـ تحقيق معدل من الربح يضمن التمويل الذاتى للمشروع العام والتوسع فى استثماراته .

حـ ـ تشجيع استهلاك بعض السلع او الحد من استهلاك البعض الآخر .

د ـ تحقيق الحافز على الادارة الفعالة للمشروع العام .

س 3 ـ عرف الرسم مبيناً اهم الخصائص التى يتميز بها ؟

الاجابة : تتطلب الاجابة على هذا السؤال التعرض اولا لتعريف الرسم ثم التعرض ثانيا لاهم خصائصه بالتفصيل .

أ ـ تعريف الرسم : مبلغ من النقود يدفعه الفرد الى الدولة او غيرها من الهيئات العامة جبرا ، مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له ، تحقق فى آن واحد نفعاً خاصاً لمن ينتفع بها بالاضافة لنفع آخر عام يعود على المجتمع من جراء ادائها .

ب ـ خصائص الرسم : من التعريف السابق نستخلص اهم الخصائص التى تميز الرسم ، وهى :

1 ـ الرسم يدفع نقداً .
2 ـ الرسم يدفع جبراً .
3 ـ الرسم يدفع مقابل انتفاع الفرد بخدمة معينة .
4 ـ الرسم يحقق نفعاً خاصاً الى جانب النفع العام .
5 ـ يفرض الرسم بقانون او بناء على قانون .

ويجب ان تناقش كل خاصية من هذه الخصائص بالتفصيل .

س 4 ـ عرف القرض العام ، مبيناً الخصائص التى تميزه ، ومتى يجوز اللجوء اليه ؟

الاجابة : ينبغى ان تتضمن الاجابة مايلى :

اولاً : تعريف القرض العام :

القرض العام هو المبالغ النقدية التى تستدنيها الدولة او احدى الهيئات العامة الاخرى من الافراد او من الهيئات الخاصة او العامة الوطنية او الاجنبية او من المؤسسات الدولية ، مع الالتزام برد المبالغ المقترضة مضافا اليها بعض المزايا ، اهمها فائدة محددة ، وذلك طبقا لشروط عقد القرض .

ثانيا : شرح مفصل لاهم الخصائص التى تميز القروض العامة وهى :

1 ـ القرض العام مبلغ من المال .
2 ـ الاصل فى القرض العام ان يكون اختياريا لا اثر للاكراه فيه .
3 ـ القرض العام يمثل نوعا من الايرادات العامة .
4 ـ القرض العام يتم بموجب عقد بين طرفين .
5 ـ القرض العام يتضمن مقابل الوفاء .
6 ـ القرض العام يستند الى قانون .

ثالثا : التعرف بالتفصيل لاهم الحالات التى تلجأ فيها الدولة للقروض العامة وهى :

1 ـ لمواجهة حالة غير عادية او استثنائية .
2 ـ لتنفيذ المشروعات الانتاجية الكبرى .
3 ـ لتعجيل التصنيع فى الدول النامية .
4 ـ لتنشيط المعاملات الاقتصادية فى حالة كساد الاعمال .

س 5 ـ ماهى طرق انقضاء القروض العامة ؟

الاجابة يجب ان تشمل الاجابة على شرح مفصل لكل طريقة من طرق انقضاء القروض العامة وهى

1 ـ الوفاء بدين القرض او تسديد القرض العام
2 ـ الامتناع عن الوفاء بالقرض او انكار الدين العام .
3 ـ التنازل عن الدين العام الناتج عن القرض
4 ـ استهلاك القرض العام ـ اى تسديد مبلغه على دفعات متتالية فى المواعيد المقررة فى عقد القرض
5 ـ تبديل القرض العام : وهو فى الحقيقة ليس اسلوبا من اساليب انقضاء القروض العامة ، وانما طريقة يقصد بها التخفيف من اعباء القروض العامة .

س 6 ـ عرف الضريبة ، مبيناً اهم خصائصها ؟

الاجابة : تقتضى الاجابة على هذا السؤال مايأتى :
اولاً اعطاء مجموعة من التعريفات للضريبة ، ثم اختيار التعريف الافضل والذى يشتمل على اهم خصائص الضريبة .
ثانيا . مناقشة خصائص الضريبة بالتفصيل ، وهذه الخصائص هى

1 ـ الضريبة فريضة نقدية
2 ـ الضريبة فريضة الزامية
3 ـ الضريبة تدفع بشكل نهائى ولا ترد .
4 ـ الضريبة فريضة بلا مقابل
5 ـ الضريبة تهدف للوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة .
6 ـ الضريبة تفرض وتربط ويتم الاعتراض عليها وتحصيلها والغائها والاعفاء منها بموجب نصوص قانونية .

س 7 ـ وضح مزايا الضريبة الواحدة ، مبيناً الاسباب التى دفعت اغلبية الدول الى عدم الاخذ بها ؟

الاجابة تتطلب الاجابة على هذا السؤال مايأتى :
اولاً : التعرض لمزايا الضريبة الواحدة ومناقشتها بالتفصيل وهذه المزايا هى :
1 ـ بساطتها 2 ـ عدالتها 3 ـ وضوحها .
ثانيا : التعرض بالتفصيل لاهم العيوب او الانتقادات الموجهة لنظام الضريبة الواحدة ، والتى جعلت الدول لا تأخذ به . واهم هذه العيوب :
1 ـ قلة حصيلتها 2 ـ عدم عدالتها 3 ـ عدم مراعاتها لحالة الممول النفسية
4 ـ عدم مرونتها .

س 8 ـ كيف يمكن التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ؟

الاجابة : تعتبر مسألة التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة من ادق موضوعات المالية العامة والتشريع الضريبى ، وذلك لصعوبة ايجاد معيار واضح ومبسط يصلح للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب . وامام هذه الصعوبة فان شراح المالية العامة قد حاولوا وضع معايير للتمييز بينها . وتقتضى الاجابة النموذجية لهذا السؤال التعرض بالتفصيل لكل من هذه المعايير وهى :

1 ـ المعيار الادارى .
2 ـ المعيار الاقتصادى او معيار راجعية الضريبة .
3 ـ معيار مدى ثبات المادة الخاضعة للضريبة .

س 9 ـ كيف يمكن تعريف الدخل وفقاً لنظرية المصدر او المنبع ؟

الاجابة : تقتضى الاجابة على هذا السؤال تعريف الدخل وفقاً لنظرية المصدر ، ثم استخلاص الشروط الواجب توافرها فى مايعتبر دخلا ومناقشتها بالتفصيل .

أ ـ تعريف الدخل : الدخل هو كل مال نقدى أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة من مصدر قابل للبقاء .

ب ـ الشروط الواجب توافرها فى المال الذى يعتبر دخلا «تناقش بالتفصيل» .

1 ـ ان يكون قابلا للتقدير بالنقود .
2 ـ ان يتجدد بشكل دورى ومنتظم .
3 ـ ان يكون ناتجا عن مصدر دائم وثابت .

س 10 ـ الاصل فى الضرائب الجمركية عموميتها ، ومع ذلك قد يقرر القانون بعض الحالات او الانظمة للاعفاء منها ، وضح ذلك ؟

الاجابة : تتميز الضرائب الجمركية بعموميتها اى انها تسرى على جميع السلع التى تعبر الحدود الجمركية للدولة ، ولكن المشرع قد يقرر تحقيقا للمصلحة العامة بعض الانظمة للاعفاء من تطبيق هذه الضرائب . ومن اهم هذه الانظمة :

أ ـ نظام التجارة العابرة .
ب ـ نظام استرداد الضريبة .
حـ ـ نظام الاعفاء المؤقت .
د ـ نظام التصدير المؤقت .
هـ ـ نظام المناطق الحرة .

وتقتضى الاجابة النموذجية تناول كل من هذه الانظمة بالتفصيل .

س 11 ـ من اهم طرق تقدير وعاء الضريبة ، التقدير بواسطة الافراد . وضح ذلك ؟

الاجابة : تقتضى الاجابة على هذا السؤال التعرض بالتفصيل للطريقتين الاساسيتين اللتين يتم بهما تقدير وعاء الضريبة بواسطة الافراد وهما :

أ ـ اما بواسطة اقرار الممول نفسه ، اى ان يقوم الممول المكلف باداء الضريبة بتقديم اقرار الى ادارة الضرائب يبين فيه بوضوح تفاصيل دخله .

ب ـ واما ان يقدم هذا الاقرار من قبل الغير اى من قبل شخص آخر غير المكلف يسمح له وضعه بمعرفة مركز الممول وحقيقة دخله . كالشركة التى تقدم اقراراً عن الارباح الموزعة على المساهمين ، او رب العمل الذى يقدم اقرارا عن الاجور المدفوعة للعاملين .

س 12 ـ يقضى مبدأ العدالة الضريبة بان تفرض الضريبة على جميع الاشخاص المقيمين فوق اقليم الدولة وعلى جميع الاموال او الدخول المتحققة بها . ومع ذلك فان هناك من الاسباب مايدفع المشرع الى منح بعض الاعفاءات الضريبية ، وضح ذلك ، مبينا اهم الاعفاءات التى قررها المشرع الليبى ؟

الاجابة : يقصد بالاعفاء الضريبى عدم فرض الضريبة على دخل او مال معين ، رغم تحقق الدخل او تملك المال .
والاعفاء الضريبى قد يكون كليا او جزئيا ، كما قد يكون دائما او مؤقتا ، وفى جميع الاحوال لا يجوز ان يتقرر اعفاء الا اذا نص عليه القانون صراحة .
وتختلف الاعفاءات الضريبية من تشريع الى تشريع آخر ، فبعض الدول تتوسع فى منح الاعفاءات الضريبية وبعضها الآخر يضيق منها ، وذلك وفقا للمذهب السياسى والاقتصادى الذى تعتنقه الدولة ، واذا اخذنا كمثال قانون ضرائب الدخل الليبى رقم 64 لسنة 1973 فاننا سنلاحظ انه قد منح بعض الاعفاءات الضريبية مستنداً اما الى مبررات اقتصادية او اجتماعية او ثقافية او لاسباب اخرى . من ذلك :

1 ـ الاعفاء لاسباب اقتصادية .
2 ـ الاعفاء لاسباب دينية وخيرية وثقافية .
3 ـ الاعفاء لاسباب سياسية .
4 ـ الاعفاء لاسباب اجتماعية .
5 ـ الاعفاء لاسباب تتعلق بتحقيق العدالة الضريبية .

وحتى تكون الاجابة كاملة يجب التعرض الى كل من هذه الحالات بالتفصيل مع اعطاء الامثلة التوضيحية لذلك .

س 13 ـ نظراً لما للضريبة من اهمية بالنسبة للدولة الحديثة فان المشرع قد احاط الدين الضريبي ببعض الضمانات التى تجعله ديناً متميزاً عن الديون الاخرى . وضح ذلك ؟

الاجابة : تقتضى الاجابة التعرض بالتفصيل لاهم الضمانات التى يقررها المشرع لجعل الدين الضريبي ديناً ممتازاً يفضل الديون الاخرى ، ويسهل بالتالى على الدولة تحصيله من ذلك :

1 ـ تقرير حق امتياز لدين الضريبة .
2 ـ لا يقبل دين الضريبة المقاصة .
3 ـ تقرير قاعدة «ادفع ثم استرد» اى ان على الممول ان يدفع الضريبة اولا وليس له ان يعارض فى ذلك ، ولكن يمكنه اذا ظهر له حق بعد ذلك ، ان يسترد مادفعه بدون وجه حق .
4 ـ لا وجود لنظرة الميسرة فى الدين الضريبي .
5 ـ دين الضريبة محمول لا مطلوب .
6 ـ استحقاق الدين الضريبي بوفاة الممول .
7 ـ لا فوائد على المصلحة «ادارة الضرائب» .
8 ـ اتباع اجراءات الحجز الادارى ضد من يتأخر عن السداد .
9 ـ اعتماد طريقة الحجز عند المنبع .
10 ـ فض المنازعات الضريبية من قبل لجان ادارية .
11 ـ تقرير مضايقات ادارية ضد المتخلفين عن الدفع .
12 ـ النص على جزاءات مدنية وجنائية على مخالفة احكام التشريعات الضريبية .

س 14 ـ ماهى اهم الاسباب الدافعة الى التهرب من دفع الضريبة ؟

الاجابة : من اهم الاسباب التى تؤدى الى التهرب الضريبي الاسباب التالية ، والتى يجب مناقشتها بالتفصيل :

1 ـ الاسباب الاقتصادية .

2 ـ الاسباب المتعلقة بالتشريعات الضريبية .
3 ـ الاسباب الادارية .
4 ـ الاسباب النفسية .

المبحث الثالث : اسئلة واجابات تتعلق بالقسم الثالث الخاص بالميزانية العامة .

س 1 ـ عرف الميزانية العامة مبيناً اهم العناصر التى تقوم عليها ؟

الاجابة : تقتضى الاجابة على هذا السؤال مايلى :

اولا : التعريف بالميزانية العامة .

الميزانية العامة هى تقدير تفصيلى احتمالى لنفقات الدولة وايراداتها لمدة زمنية مقبلة تكون عادة سنة يتم اعدادها من قبل السلطة التنفيذية ويتم اعتمادها من قبل السلطة التشريعية .

ثانيا : العناصر التى تقوم عليها الميزانية العامة :

من التعريف السابق يتضح ان الميزانية العامة تقوم على عنصرين اساسيين هما :

أ ـ التقدير ، ويقصد به ان الميزانية العامة تقوم على اساس تقديرات احتمالية مستقبلة لنفقات الدولة وايراداتها .
ب ـ الاعتماد : ويقصد به حق السلطة التشريعية بالموافقة على توقعات السلطة التنفيذية من ايرادات عامة ونفقات عامة .

وحتى تكون الاجابة كاملة يجب تناول كلا العنصرين بالتفصيل .

س 2 ـ من اهم القواعد الاساسية لتحضير الميزانية العامة ، توجد قاعدة السنوية وضح ذلك ؟

المراجع

الاجابة   تقتضى الاجابة على هذا السؤال توضيح ما المقصود بقاعدة السنوية ، وماهى مبررات الأخذ بها .

وكذلك مناقشة متى تبدأ السنة المالية ، وهل يجوز الخروج على قاعدة السنوية .

س 3 ـ ما المقصود بكل من التوازن الشكلى والتوازن المادى للميزانية العامة ؟

الاجابة : يجب ان تتضمن الاجابة التعريف بكل من التوازن الشكلى والتوازن المادى للميزانية العامة .

أ ـ التوازن الشكلى : ويقصد به ان تغطى كل النفقات المزمع القيام بها بواسطة الايرادات المزمع جبايتها سواء كانت ايرادات عادية اوغير عادية ، ولهذا فان التوازن الشكلى يسمح بتحقيق توازن الميزانية عن طريق عقد القروض .

ب ـ التوازن المادى : ويقصد به ان تغطى كل النفقات العامة بواسطة الايرادات العادية فقط . بمعنى انه لا يجوز اللجوء الى القروض لسد العجز فى الميزانية .

اولاً المراجع العربية

1 ـ ابوبكر على النيهوم ـ دراسة تحليلية للضريبة على الشركات والمحاسبة عليها فى الجمهورية العربية الليبية مع دراسة مقارنة ـ مكتبة قورينا للنشر والتوزيع بنغازى 1976 .

2 ـ برق ويصا وعياد العزابى ـ ضريبة الدخل على التجارة والصناعة والحرف فى ليبيا ـ مكتبة الفرجانى 1970

3 ـ احمد جامع ـ علم المالية ـ مكتبة سعد وهبة . القاهرة 1965 .

4 ـ احمد منيسى ـ محاضرات فى المالية العامة ـ الجزء الاول ـ الميزانية ـ منشورات مركز البحوث بنغازى 1976

5 ـ السيد عبد المولى ـ المالية العامة ـ دار الفكر العربى 1976

6 ـ السيد عبد المولى ـ التشريع الضريبى المصرى ـ دار الفكر العربى ـ 76 ـ 1977م .

7 ـ حسن عواضة ـ المالية العامة ـ دار النهضة العربية ـ بيروت ـ 1981 .

8 ـ خالد الشاوى ـ نظرية الضريبة والتشريع الضريبى الليبى ـ منشورات جامعة بنغازى 1975 .

9 ـ رفعت المحجوب ـ المالية العامة ـ دار النهضة العربية ـ القاهرة .

10 ـ زين العابدين ناصر ـ علم المالية العامة والتشريع المالى ـ دار النهضة العربية ـ 1971 .

11 ـ شريف رمسيس تكلا ـ الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة ـ دار الفكر العربى ـ 1978 ـ 1979 .

12 ـ صالح الرويلى ـ اقتصاديات المالية العامة ـ ديوان المطبوعات الجامعية ـ الجزائر ـ الطبعة الثانية 1988

13 ـ صباح نعوش ـ الضرائب فى الدول العربية ـ منشورات المركز الثقافى العربى ـ الدار البيضاء الطبعة الاولى 1987

14 ـ عاطف صدقى ـ مبادىء المالية العامة ـ دار النهضة العربية ـ 1970 .

15 ـ عبدالكريم صادق بركات وحامد عبدالمجيد دراز ـ علم المالية العامة ـ مؤسسة شباب الجامعة ـ الاسكندرية

16 ـ عبدالعال الصكبان ـ مقدمة فى علم المالية العامة والمالية العامة فى العراق ـ مطبعة العانى ـ بغداد 1972

17 ـ عبدالفتاح عبدالرحمن عبدالمجيد ـ اقتصاديات المالية العامة ـ المطبعة الكمالية 1988 .

18 ـ عبدالمنعم فوزى ـ المالية العامة والسياسة المالية ـ دار النهضة ـ بيروت .

19 ـ عبدالمنعم فوزى ـ النظم الضريبية ـ دار النهضة العربية بيروت 1973 .

20 ـ على لطفى ـ اقتصاديات المالية العامة ـ مكتبة عين شمس ـ القاهرة 1989 ـ 1990 .

21 ـ محمد رضا العدل ـ اسس المالية العامة ـ مكتبة التجارة والتعاون ـ القاهرة 1977 .

22 ـ محمد فاضل شكرى ـ محاضرات فى المالية العامة ـ مذكرات على الآلة الكاتبة ـ كلية الحقوق ـ جامعة بنغازى 1972 ـ 1973

23 ـ محمود رياض عطية ـ موجز فى المالية العامة ـ دار المعارف ـ 1979

24 ـ مختار أبو زريدة ـ المحاسبة الضريبية منشورات المعهد العالى للادارة والاعمال المصرفية طرابلس 1985

25 ـ منيس اسعد عبدالملك ـ اقتصاديات المالية العامة ـ مطبعة مخيمر 1971

26 ـ يونس احمد البطريق ـ اقتصاديات المالية العامة ـ الدار الجامعية ـ بيروت 1985

محتويات الكتاب

27 - يونس احمد البطريق - وحامد عبدالمجيد دراز - النظم الضريبية - الدار الجامعية - بيروت 1983 .
28 - يونس احمد البطريق ، حامد عبدالمجيد دراز ، على عباس عياد ، محمد احمد عبدالله - مبادىء المالية العامة - مؤسسة شباب الجامعة - الاسكندرية 1978 .

- ثانيا : المراجع الأجنبيه .

1 — BELTRAME, P. — Les Systemes Fiscaux. Coll. Que sais-je ? Paris 1979.

2 — DELBEZ Louis — Elements de Finances Publiques. Paris 1955.

3 — DUVERGER Maurice — Finances Publiques, P.U.F., Paris 1975.

4 — DUVERGER Maurice — Elements de Droit Public. P.U.F., Paris 1974.

5 — GAUDEMET P.M. — Precis d'Economie et de Legislation Financiere, Paris 1947.

6 — LAUFENBERGER H. — Precis d'Economie et de Legislation Financiere, Paris 1947.

7 — TROTABAS Louis, COTTERET Jean - Marie — Droit Fiscal, Dalloz, Paris 1975.

8 — TROTABAS Louis, COTTERET Jean - Marie, Finances Publiques, Dalloz 1970.

محتويات الكتاب